

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 579/2020-T

Tema: IVA - Indemnizações compensatórias atribuídas a empresas que prestam serviços públicos; Erro na determinação do valor tributável em sede de IVA e consequências na autoliquidação onde o erro foi praticado.

DECISÃO ARBITRAL

SUMÁRIO:

1. Competência material para apreciação da pretensão formulada pela Requerente;
2. (In)verificação da Excepção peremptória da caducidade do direito de acção;
3. Competência para apreciação do pedido de restituição do valor do IVA pago em excesso em acto de autoliquidação;
4. Ilegalidade da autoliquidação de IVA fundada em erro de direito incorrido na determinação do valor tributável dalgumas das operações cuja contraprestação em parte era paga pelos adquirentes dos serviços de transporte e noutra parte resultava de indemnizações compensatórias atribuídas pelo Estado a empresas que prestam serviços públicos e que influenciaram o respectivo acto tributário.

I. RELATÓRIO:

1. A..., pessoa colectiva n.º ..., com sede na ..., ... – ... (doravante, Requerente), apresentou, em 28.10.2020, um pedido de pronúncia arbitral, invocando o disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º e nos n.ºs 1 e 2 do art.º 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, de ora em diante apenas designado por RJAT) e ainda os artigos 1º e 2º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.
2. No pedido de pronúncia arbitral, a Requerente optou por não designar árbitro.
3. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou árbitro singular que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 17.12.2020, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, por aplicação conjugada das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT e dos art.ºs 6º e 7º do Código Deontológico.
5. Em conformidade com o estatuído na alínea c) do n.º 1 do art.º 11º do RJAT, na redacção que lhe foi introduzida pelo art.º 228.º da lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 19.1.2021 para apreciar e decidir o objecto do processo.
6. A pretensão objecto do pedido de pronúncia arbitral consiste: *i)* Na declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa entretanto apresentado **na parte em que ele foi dirigido ao acto tributário de autoliquidação de IVA referente ao período de tributação 2015.12**, materializado na declaração periódica de imposto entregue para aquele período de tributação e no montante de 7.329,83 €; *ii)* bem como na consequente declaração de **ilegalidade parcial** daquele mesmo acto de autoliquidação respeitante ao período de tributação de 2015.12M, por errado enquadramento das regras que determinam o valor tributável em sede de IVA, para os montantes correspondentes à venda dos passes: 1) Passe 1 e 2) Passe 2 que excederam os montantes a pagar pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, a título de comparticipação pela implementação dos mesmos, no âmbito da qual a Requerente procedeu ao pagamento em excesso por considerar sujeitas a IVA e dele não isentas as componentes dos passes sociais que não foram comparticipadas pelo Estado; *iii)* e ainda na consequente declaração de ilegalidade parcial daquele mesmo acto de autoliquidação respeitante ao períodos de tributação de 2015.12M, por errado enquadramento das regras que determinam o valor tributável em sede de IVA determinado para os montantes correspondentes à venda dos passes: 3) Passe 3 e 4) Sistema 1 que não foi, na íntegra, comparticipada pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, contrariamente ao estipulado na Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, muito embora a Requerente tenha procedido ao pagamento do imposto total, considerando essas vendas sujeitas a IVA e dele não isentas; *iv)* Em consequência do eventual decretamento parcial da ilegalidade daquele acto de autoliquidação, na restituição à Requerente do valor do IVA pago em excesso, conjuntamente com o cumprimento do acto de autoliquidação do IVA, reportado ao período de tributação 2015.12M, no montante de 7.329,83 €; *v)* No pagamento à Requerente de juros indemnizatórios, por estarem preenchidos os pressupostos do art.º 43.º da LGT em particular do seu n.º 1, contados desde a data da entrega da declaração periódica do IVA referente ao mês de Dezembro de 2015, até à restituição do imposto pago em excesso com referência àquele período de tributação.
7. Fundamentando o seu pedido, a Requerente alegou, em síntese, o seguinte:

I.A) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERENTE NO PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL:

- 7.1. Começa a Requerente por notar que “[é] actualmente entendimento pacífico tanto na Jurisprudência como na Doutrina, que os actos de indeferimento de pretensões dos sujeitos passivos – i.e., actos de segundo grau - poderão ser arbitráveis junto do CAAD, na condição de, eles próprios, terem apreciado a legalidade de um acto de liquidação de imposto – i.e., de um acto de primeiro grau.”
- 7.2. Seguidamente, traz a Requerente à colação a *interpretatio* que dimana da decisão arbitral tirada no processo n.º 272/2014 do CAAD e que pode ser lida na íntegra in <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=7&id=614> e ainda os ensinamentos de Jorge Lopes da Sousa no “Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária”, in “A Arbitragem Administrativa e Tributária – Problemas e Desafios”, Isabel Celeste M. Fonseca (Coordenadora), 1ª Edição, Almedina 2012, pp.115 a 130 e Carla Castelo Trindade, in Regime Jurídico da Arbitragem Tributária Anotado”, Almedina, 2016, pág. 71.
- 7.3. Retirando a asserção de que “[a] jurisdição arbitral é competente para arbitrar pretensões relativas à declaração da legalidade de actos de liquidação/autoliquidação de tributos – actos de primeiro grau - quando, num acto de segundo grau, a AT se tenha pronunciado relativamente à legalidade de tal acto.”
- 7.4. No que tange à competência da jurisdição arbitral para a arbitrabilidade de pretensões relativas à legalidade de actos de autoliquidação de tributos, precedidas da apresentação de Pedido de Revisão Oficiosa, sustenta a Requerente que o CAAD “[t]em competência para apreciar pretensões atinentes à legalidade de actos de autoliquidação de tributos, (mesmo) quando tais pretensões tenham sido precedidas da apresentação de Pedido de Revisão Oficiosa(...)” “Deverá, contudo, ressaltar-se que tal competência se encontra restringida à apreciação de pretensões relativas à legalidade de actos de autoliquidação de tributos, precedidos da apresentação de Pedido de Revisão Oficiosa, quando a decisão de indeferimento do referido pedido tenha comportado a apreciação dos actos de autoliquidação acima referidos.”
- 7.5. Retirando a Requerente de tudo quanto acima se explicitou a asserção de que o Tribunal Arbitral “[é] competente para a apreciação da pretensão da ora Requerente, em virtude de esta respeitar à apreciação da legalidade da decisão administrativa de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa anteriormente apresentada com referência ao acto tributário de

autoliquidação de IVA do período de Dezembro de 2015, tendo a AT, nessa mesma decisão de indeferimento, apreciado a legalidade daquele acto de autoliquidação de imposto.”

- 7.6.** E advogando ainda que o Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA) é tempestivo, já que o indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa foi notificado à Requerente em 30.7.2020, sendo que o *dies a quo* para apresentação do PPA se fixaria em 31.7.2020, nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT e o *dies ad quem*, em 28.10.2020, tendo o PPA sido apresentado exactamente em 28.10.2020.
- 7.7.** Aduz a Requerente a dado passo da petição que consubstanciou o Pedido de Pronúncia Arbitral no sentido de que *“O Orçamento do Estado para 2015, aprovado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro de 2014, contemplou dotações para indemnizações compensatórias a atribuir a empresas que prestam serviço público, cuja distribuição se definiu na Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015.”* Prossegue, dizendo que tal distribuição *“(…) teve em conta os regimes legais aplicáveis, bem como os compromissos concretos decorrentes de contratos de concessão e convénios outorgados pelo Estado, relativos à prestação de serviço público, em vigor naquele ano.”*
- 7.8.** E ainda que: *“Por meio de Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, foi autorizada a realização de despesa, a processar pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, pela implementação de diversos passes.”*
- 7.9.** Prossegue a Requerente dizendo que *“Do Anexo II à resolução em apreço, constam as indemnizações compensatórias atribuídas ou pagas no decurso do ano 2015 às várias empresas prestadoras de serviço público, ao abrigo de regimes legais em vigor ou de contratos celebrados com o Estado, resultando, para a A..., e a processar pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, um montante de € 396.154,62, a título de participação pela implementação do Passe 1; € 755.996,44, a título de participação pela implementação do Passe 2; € 1.160.138,24, a título de participação pela implementação do Passe 3; € 291.205,69, a título de participação pela implementação do Sistema 1.”*
- 7.10.** Trazendo à colação os artigos 1º e 4º do CIVA e ainda a alínea e) do n.º 3 do art.º 2º do CIVA, enuncia a Requerente o quadro normativo que delimita a incidência objectiva e subjectiva a que estão submetidas as operações em causa nos presentes autos e ainda a taxa aplicável às operações objecto dos presentes autos (de 6%) por aplicação da Verba 2.14 da Lista I Anexa ao CIVA; explicita-se ainda a regra geral (n.º 1 do art.º 16º do CIVA) que consubstancia o quadro normativo subjacente à determinação do valor tributável daquelas operações e explicita ainda o n.º 5 daquela mesma norma (o artigo 16º do CIVA) sublinhando e destacando a sua

álnea c). E de tudo isto intui a Requerente que, *in casu*, “[o] pagamento de uma parte dos passes emitidos pela Requerente a título da prestação dos serviços de transporte de passageiros, caberia aos consumidores finais, devendo o pagamento da parte remanescente ser efectuado pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia.”

- 7.11.** Notando, no entanto, que **somente por erro** a Requerente fez incidir IVA sobre indemnizações compensatórias que não seriam devidas e jamais lhe seriam pagas pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, ou seja, notando-se aqui um desfasamento entre os montantes pagos pelo Ministério da Economia em jeito de indemnizações compensatórias e os montantes que a Requerente considerou no período de tributação 2015.12M como valor tributável para efeitos de liquidação de IVA, donde, entendendo a Requerente que “os montantes não atribuídos não deveriam ter sido considerados aquando da determinação do valor tributável das operações em apreço.”
- 7.12.** E assim sendo: “A liquidação de IVA efectuada pela Requerente, ao recair sobre montantes (comparticipações pela implementação dos passes) que não eram devidos, configurou um erro de enquadramento jurídico-tributário – erro de Direito – que, (...), somente aos Serviços se poderá imputar.”
- 7.13.** Segundo diz a Requerente, tal erro surge inequivocamente demonstrado através da Declaração periódica de IVA por si submetida, na qual foi liquidado IVA superior ao devido pelas indemnizações compensatórias recebidas. Demonstra-o ainda o quadro-resumo junto como Documento 5 ao PPA; bem como os respectivos documentos contabilísticos (detalhe das contas 72120001, 72120002, 72120003 e 72113000) juntos aos autos enquanto Documento 3.
- 7.14.** Inferindo-se dali que a Requerente liquidou IVA sobre um montante superior às indemnizações compensatórias recebidas que quantifica: *i*) a Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015 estabeleceu, no seu Anexo II, o montante total de indemnizações compensatórias a atribuir à Requerente de 2.603.494,99 €; *ii*) foi-lhe efectivamente pago um montante inferior, ou seja, 2.404.658,58 €; *iii*) a Requerente considerou que as respectivas participações ultrapassariam aquele montante, correspondendo as mesmas, no ano em referência de 2015, a um total de 2.666.331,35 €, conforme se descreve no quadro-resumo junto como Documento 5 aos autos.
- 7.15.** Dizendo-se a dado passo do PPA: “[D]este modo, e uma vez que a Requerente procedeu à liquidação de IVA sobre um valor que não teve correspondência efectiva com as participações realizadas pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, estamos

perante uma situação de imposto indevidamente entregue nos cofres do Estado, in casu (reportando-nos tão-somente ao mês de Dezembro do ano 2015), no montante de € 7.329,83.”

- 7.16.** Dizendo a Requerente que *“[a]ssumiu que, muito embora não tivesse sido comparticipada pelos montantes acordados à data dos factos, teria que liquidar IVA sobre o valor total de vendas (i.e. € 2.666.331,35), valor esse que, tal como acima demonstrado, nunca foi integralmente entregue por parte da Secretaria-Geral do Ministério da Economia.”*
- 7.17.** E estando em causa imposto erradamente autoliquidado na declaração periódica reportada ao período de tributação de 2015.12M, afirma a Requerente que o prazo para apresentação do Pedido de Revisão Oficiosa terminava em Dezembro de 2019, pelo que, nos termos do art.º 78º da LGT e n.º 2 do art.º 98º do CIVA, o mesmo se revelou efectivamente tempestivo.
- 7.18.** Já quanto à questão do erro imputável aos serviços discorre a Requerente como segue: *“[a] revogação da norma presuntiva vertida no n.º 2 do artigo 78.º da LGT – que previa que “Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços (...) o erro na autoliquidação” – não veio coarctar o recurso à revisão oficiosa no prazo de quatro anos por erro de autoliquidação. Prossegue dizendo que “[a] alteração legislativa introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, poderia levar-nos a questionar se, em caso de erro de autoliquidação identificado pelo contribuinte, lhe estaria coarctado o acesso ao mecanismo de revisão oficiosa no prazo de quatro anos, nos moldes previstos no n.º 1 do citado artigo 78.º da LGT. Retirando a seguinte conclusão: Afigura-se, contudo, de afastar liminarmente tal interpretação, desde logo porque contrária à ratio do mecanismo de revisão oficiosa consagrado no referido preceito.” Impondo-se concluir que: “(...) o legislador entendeu ser redundante a equiparação expressa, pelo revogado n.º 2 do mesmo preceito, do erro na autoliquidação a erro imputável aos serviços.”*
- 7.19.** E partindo daqui aduz a Requerente no sentido de que *“[a] liquidação de IVA em excesso foi determinada por um erro na determinação do valor tributável aquando da venda dos passes pela Requerente, tendo esta última liquidado imposto sobre participações que, efectivamente, nunca auferiu (nem devia auferir), mas sobre as quais entendia, erroneamente, que deveria incidir imposto.”* Prossequindo diz ainda que *“[A] conduta da Requerente materializou-se, assim, num erro na autoliquidação, o qual, por via da presunção prevista no n.º 2 do artigo 78.º da LGT (em vigor à data dos factos), se considera imputável aos serviços.”*
- 7.20.** E isto dito, conclui a Requerente como segue: *“[D]e tudo quanto até aqui foi exposto resulta que, não obstante a revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços seja sempre da iniciativa da AT e o prazo seja de quatro anos, nada impede que os*

interessados possam requerer que seja cumprido esse dever dentro dos limites temporais em que a AT o possa exercer, não podendo a mesma demitir-se legalmente de o fazer pelas razões acima referidas – interesse público na eliminação da ilegalidade do acto tributário –, ao abrigo do preceituado nos artigos 55.º e 56.º da LGT e no n.º 1 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa.”

- 7.21.** Prossegue a Requerente sustentando que é aplicável à situação *sub judice* o direito à correcção do IVA liquidado indevidamente no prazo de quatro anos previsto no n.º 2 do art.º 98º do CIVA, atendendo a que “[a] liquidação de imposto em excesso teria sido motivada por erro de enquadramento das operações por si realizadas (i.e., um erro de direito) (...)”, donde, “(...) pretende ver o seu direito à restituição dos montantes entregues em excesso legitimado, dentro do limite do prazo de caducidade de quatro anos previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.”
- 7.22.** Aduzindo para o efeito no sentido de que “[O] referido prazo de quatro anos apenas não será aplicado a situações abrangidas por prazos regulados em disposições especiais do Código do IVA, como sejam as situações previstas no artigo 78.º do Código do IVA.”
- 7.23.** A Requerente afasta a existência de erros materiais ou de cálculo e até a existência de facturas inexactas, i.e., na perspectiva daquela, *in casu*, inexitem também erros nas facturas (que não foram sequer emitidas na parte respeitante às indemnizações compensatórias, operando a liquidação por documento interno).
- 7.24.** Defende a Requerente que “[A] liquidação de imposto em excesso por parte da Requerente neste período ficou a dever-se tão-só à incorrecta interpretação das normas do Código do IVA, interpretação essa motivada pela consagração expressa de que incidiria IVA sobre as compensações em apreço, configurando um claro erro nos pressupostos quanto ao regime aplicável (i.e., um erro de enquadramento), que mais não é do que um erro de Direito.”
- 7.25.** Dizendo mais: “[O] erro no enquadramento é o que resulta de uma incorrecta interpretação ou aplicação da lei dando origem a errónea liquidação e/ou dedução do imposto, que, no caso concreto, se converteu na liquidação de imposto em excesso pelo facto de a Requerente não ter procedido a uma correcta interpretação do regime de IVA aplicável, em concreto, da determinação do valor tributável das vendas dos passes. É, pois, um erro nos pressupostos de aplicação do quadro legal, erro esse que não se enquadra nas situações previstas no artigo 78.º do Código do IVA.”
- 7.26.** Retirando do vindo de explicitar o seguinte: “[D]este modo, resulta evidente que o regime do artigo 78.º do Código do IVA não é aplicável a situações de liquidação e pagamento de

imposto em excesso com fundamento em erro de Direito como acontece in casu, pelo que, não se prevendo na lei qualquer prazo especial aplicável a essa situação, deverá aplicar-se ao caso vertente o prazo geral que consta do n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA que fixa um limite máximo de quatro anos de correcção que não pode ser excedido em caso algum.”

7.27. Dizendo finalmente que “[E]m face do quadro supra exposto, é manifesto que a rectificação do imposto liquidado em excesso pela Requerente durante o ano 2015 se afigura tempestiva, porquanto se encontra dentro do prazo previsto no n.º 2 do artigo 98.º do Código do IVA.”

7.28. Requer ainda indemnização, a título de juros indemnizatórios, por pagamento de prestações tributárias indevidas por subsunção no preceituado no n.º 1 do art.º 43º da LGT e art.º 61º do CPPT. No petítório e quanto à contagem dos juros indemnizatórios diz a Requerente que tais juros se contam “(...) desde a data de entrega da declaração periódica de IVA referente aos mês de Dezembro de 2015, até à restituição do imposto pago em excesso com referência àquele mês.”

8. A Requerida apresentou resposta, na qual, em escorço, alega:

I.B) BREVE SÍNTESE DAS ALEGAÇÕES DA REQUERIDA NA RESPOSTA:

8.1. Começa a Requerida por dizer que não “(...) se compreende, como é que, por um lado, vem dizer [a Requerente] que o lapso verificado se deveu a um erro de enquadramento em sede de CIVA, e depois afirma que afinal o erro assentou na assunção de que iria receber montantes superiores àqueles que estão definidos na Resolução de Conselho de Ministros.”

8.2. Aduzindo a Requerida no sentido de que “está em causa um diploma legal [reportando-se à Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015] aprovado para o ano de 2015, mas que tem sido replicado ao longo dos anos precedentes e subsequentes, apenas alterando os montantes das indemnizações compensatórias a atribuir em cada um desses períodos.” Retirando dali que não se concebe como pode a Requerente, vários anos depois, invocar que desconhecia o procedimento de pagamento dos valores em análise; não concebendo ainda a afirmação de que a Requerente assumiu que seria participada em montantes superiores aos definidos em diploma legal.

8.3. Realçando também ser patente que tal conduta jamais poderá ser susceptível de ser imputada à AT.

8.4. E partindo daqui, como posição de princípio, afirma a Requerida de que inexistiu qualquer erro de enquadramento, propondo-se fazer essa mesma demonstração.

- 8.5. Discorre ainda a Requerida no sentido de que, em sede de IVA, “[a] autoliquidação é efetuada com base nos registos contabilísticos que tiveram como base os correspondentes documentos de suporte, em regra, uma fatura, concretizando-se com a entrega da declaração periódica.
- 8.6. Defendendo que, após o cumprimento do acto declarativo onde se concretizou a autoliquidação, “qualquer alteração constitui uma regularização do imposto.”
- 8.7. E prosseguindo, diz a Requerida: “Tais correções podem incidir, designadamente, sobre o facto tributário, a fatura, o registo contabilístico ou a declaração periódica. Trata-se de uma matéria objeto de regulamentação autónoma quer a nível da Diretiva IVA (90.º), quer a nível interno (artigo 78.º do CIVA), onde se definem os diversos tipos de erros e os procedimentos tendentes à sua regularização.”
- 8.8. E **classificando o erro incorrido pela Requerente** na autoliquidação de IVA relativa ao período de imposto de Dezembro de 2015, sustenta a Requerida que tal erro se reconduz a **um lapso nos registos contabilísticos** que não pode deixar de ter repercussões, indirectamente, na declaração periódica apresentada onde se efectivou a autoliquidação.
- 8.9. Retirando a Requerida a asserção de que estamos perante **erro meramente interno que não tem interferência na esfera de terceiros**, admitindo que “(...) a correção do mesmo seja efetuada através da correção interna dos registos contabilísticos nos termos do artigo 78.º do CIVA, nos mesmos moldes que a correção dos erros na declaração periódica e posterior reclamação.”
- 8.10. E isto dito, conclui a Requerida no sentido de que não tendo sido efectuada a correcção interna dos registos contabilísticos, não pode proceder a pretensão de regularização ou reclamação da autoliquidação.
- 8.11. E prosseguindo a Requerida no argumentário esgrimido na Resposta aduz: “(...) encontrando-se as autoliquidações em conformidade com os registos contabilísticos existentes, não se pode afirmar existir um erro das mesmas, porquanto, nestes casos, a liquidação de imposto tem obrigatoriamente de refletir os documentos e registos emitidos pela contabilidade. Conforme referido, tendo em conta a existência de registos contabilísticos incorretos, a correção das declarações periódicas apresentadas só é passível após a correção desses mesmos registos, já que a autoliquidação realizada os reflete.”
- 8.12. Inferindo daqui a Requerida que **àquela pretendida tipologia de regularização da autoliquidação é aplicável o mesmo prazo de dois anos fixado no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.**

- 8.13.** Aventando ainda a Requerida a hipótese de **estarmos perante situação enquadrável no âmbito do n.º 3 do art.º 78.º do CIVA**, que se refere às regularizações decorrentes de inexatidão nas facturas.
- 8.14.** Trazendo à colação a Requerida a questão de saber se o pedido de revisão oficiosa do acto tributário de autoliquidação pode sobrepor-se às normas que regulam o direito à regularização constante do art.º 78º do CIVA, e, no que aos presentes autos diz respeito, nomeadamente, do n.º 3 daquele mesmo normativo. No entendimento da Requerida, adequado se mostra “(...) *aferir da possibilidade de um sujeito passivo que, eventualmente, nos termos do CIVA, já não pode regularizar o IVA liquidado, [possa] atingir o mesmo resultado através da revisão oficiosa prevista no n.º1 do art.º 78.º da LGT e n.º 1 do art.º 98.º do CIVA.*”
- 8.15.** E levantada a questão, diz a Requerida: “(...) *sendo certo que o mecanismo da revisão oficiosa é extensível ao IVA, a aplicabilidade do art.º 78.º da LGT não prejudica as especificidades próprias do funcionamento deste imposto, e a imperatividade das normas que preveem prazos especiais para o exercício do direito de regularização. A Revisão Oficiosa da autoliquidação do IVA não pode, pois, prejudicar os pressupostos do direito de regularização, sob pena das normas reguladoras deste direito ficarem desprovidas de qualquer efetividade.*”
- 8.16.** Concluindo a Requerida como segue: “(...) *não tendo a Requerente procedido à regularização exigida no prazo legal em vigor, a situação tributaria consolidou-se com o decurso do tempo. Para que fosse possível anular as autoliquidações em questão, era necessário que os documentos emitidos nos quais consta IVA à taxa legal em vigor, fossem corrigidos, nos termos legais, para que fosse eliminada a referida menção, conforme procedimento constante do artigo 78.º do CIVA. Não se verificando tais requisitos, inexistirá fundamento legal para a anulação das autoliquidações em questão, por as mesmas estarem em conformidade com as normas legais aplicáveis.*”
- 8.17.** Trazendo ainda à discussão a Requerida a seguinte questão: “*E nem se diga que a tal obsta a circunstância de as operações em causa, face ao quadro legal defendido pela Requerente, não serem sujeitas a tributação. Na verdade, quando muito, esse facto determinava não a ilegalidade das autoliquidações, mas da liquidação efetuada no documento de suporte emitido, que segundo o sujeito passivo, menciona erradamente o IVA, cuja retificação se impunha, repondo, assim, a verdade fiscal. A autoliquidação deve estar em conformidade com o IVA liquidado pelo sujeito passivo na sua faturação e respetiva contabilização, sob pena de ilegalidade.*”

- 8.18.** E partindo dali sustenta a Requerida que não padecem as autoliquidações objeto dos presentes autos arbitrais de qualquer ilegalidade, estando conformes às normas que lhes estão subjacentes.
- 8.19.** Finalmente, trazendo à colação o disposto no art.º 74º da LGT, advoga ainda a Requerida que *“(…) a Requerente não logrou fazer qualquer prova dos factos que alega, nomeadamente, da ocorrência de um erro que determinou a liquidação de IVA em excesso, e que o mesmo não se mostra devido. Com efeito, reitera-se que a Requerente não só não comprova que valores lhe foram pagos, como não demonstra que os montantes alegadamente liquidados não eram devidos.”*
- 8.20.** Defendendo que, ainda que o IVA tenha sido indevidamente liquidado, tal não exige a Requerente de entregar o correspondente montante ao Estado, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 27.º, conjugado com a alínea c), do n.º 1 do artigo 2.º, ambos do CIVA.
- 8.21.** Em face do aduzido, peticiona a Requerida seja julgado improcedente por não provado o Pedido de Pronúncia Arbitral *sub judice*, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de autoliquidação de IVA, reportado ao período de tributação de 2015.12, absolvendo-se, em conformidade, a requerida do pedido.

I.C) ALEGAÇÕES DA REQUERENTE NO ARTICULADO SUPERVENIENTE APRESENTADO EM CUMPRIMENTO DO DESPACHO ARBITRAL DE 29.4.2021:

- 9.** O despacho Arbitral de 29.4.2021 determinou: *“Considerando que: - Face aos articulados apresentados pelas partes se afigura que as questões a apreciar e decidir se reconduzirão, fundamentalmente, a questões de direito; - Só foi apresentada prova testemunhal pela Requerente, não tendo sido requerida a produção de qualquer prova adicional por parte de Requerida; e, - Não foram suscitadas quaisquer excepções de que deva conhecer-se. DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º, nº 1 e 29º, nº 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT): i) convidar a Requerente a juntar aos autos, no prazo de cinco dias, comprovativo documental que permita a este Tribunal Singular perceber a forma como foi apurado o montante não participado de IVA respeitante ao período de tributação 2015.12 e que em face do aduzido no art.º 70.º do Pedido de Pronúncia Arbitral se eleva a 7.329,83 €; ii) seja a Requerente notificada para, no mesmo*

prazo de cinco dias, reiterar ou não interesse na produção da prova testemunhal requerida e em caso afirmativo indicar quais os factos que pretende ver provados pela testemunha indicada que não sejam susceptíveis de prova documental já produzida (com a junção dos articulados) ou ainda a produzir.”

- 10.** Na Resposta àquele despacho arbitral de 29.4.2020, em articulado superveniente, junto aos autos em 5.5.2021, a Requerente clarificou como foi apurado o montante não participado de IVA respeitante ao período de tributação de 2015.12M e que em face do aduzido no art.º 70º do PPA se elevava a 7.329,83 € e reiterou interesse na produção da prova testemunhal requerida, indicando ainda os factos alegados no PPA que pretendia fossem provados.
- 11.** Para o efeito traçou o seguinte argumentário: **i)** *“O montante de IVA de € 7.329,83 respeita à venda dos passes das seguintes categorias: Passe 1 e Passe 2 (que, no quadro, aparecem agregados numa única linha) e Sistema 1. As restantes categorias de passes não respeitam ao mês de Dezembro de 2015 pelo que não contribuem para o montante apurado que, nesta sede, se encontra em discussão.”; ii)* *“No referido quadro é possível constatar os montantes máximos de participação financeira (IVA incluído) estabelecidos para a implementação dos diversos passes, assim como os montantes que foram efectivamente pagos (IVA incluído) pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia (com IVA incluído). Desde logo se pode verificar que os montantes previamente estabelecidos e os montantes efectivamente pagos divergem, em desfavor da ora Requerente que efectuou vendas que não só atingiram os limites estabelecidos em Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, como, relativamente a alguns tipos de passe, os ultrapassaram – informação que se constata nas primeiras três colunas a branco, e que se comprova pelo Documento 4 (Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015), pelo Documento 3 (detalhe das contas 72120001, 72120002, 72120003 e 72113000) já juntos aos autos, e pelo Documento 6 (troca de emails entre a Requerente e a Secretaria-Geral do Ministério da Economia) cuja junção ao processo se peticiona nesta sede.”; iii)* *“As três colunas seguintes (destacadas a cinza claro) pretendem demonstrar os montantes (apenas IVA) correspondentes às vendas efectuadas no período compreendido entre Janeiro de 2015 e Fevereiro de 2016 (período que esteve em discussão ainda no procedimento administrativo de revisão oficiosa).”; iv)* *“O conjunto de três colunas seguintes (destacadas a cinza escuro) representa os montantes (apenas IVA) correspondentes às vendas efectuadas no período em discussão no presente litígio – Dezembro de 2015.”; v)* *“Tal como já referido supra, está em causa o IVA associado às vendas de três categorias de passes (conforme se pode ver no Documento 3 já junto aos autos: nas páginas 5 e 6, no caso dos Passe 1 e Passe 2, devendo*

considerar-se apenas os montantes relativos ao mês de Dezembro de 2015, perfazendo um montante de € 99.270,26 ao qual deverá acrescer o IVA à taxa de 6%; na página 7, no caso do Sistema 1, devendo considerar-se apenas o valor respeitante ao mês de Dezembro de 2015 que, in casu, é de € 22.893,53 ao qual deverá, igualmente, acrescer o correspondente IVA à taxa de 6%,”; vi) “sendo que, em Dezembro de 2015, as vendas daqueles passes não foram participadas pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, contrariamente ao que assumiu a ora Requerente aquando da liquidação do correspondente imposto.”

- 12.** No que tange à prova testemunhal, reiterou o seu interesse na sua produção a fim de deixar claro (e provado) que o montante de € 7.329,83 de IVA foi liquidado em excesso por corresponder a vendas de passes que não foram participadas financeiramente pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia (em concreto, o referido nos articulados 39.º, 40.º, 41.º, 42.º, 43.º e 44.º do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente). Solicitou ainda a Requerente que ao invés do Sr. B... inicialmente indicado como testemunha, fosse considerada como tal a Sra. C..., com o número de identificação fiscal ... e com domicílio profissional na ..., ..., ..., local onde trabalha na qualidade de Responsável de Contabilidade Financeira da Requerente.

I.D) REQUERIMENTO APRESENTADO EM CUMPRIMENTO DO DESPACHO ARBITRAL DE 6.5.2021:

- 13.** O despacho Arbitral de 6.5.2021 estatuiu: “*Considerando que: - O pedido de revisão Oficiosa foi indeferido por despacho de 14.7.2020 do Exmº Senhor Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes – Divisão de Justiça Tributária (DJT), por delegação e subdelegação de competências – Despacho n.º 5596/2019, Diário da República n.º 112/2019, Série II, de 2019.06.12; - A notificação a coberto da qual veio a decisão de indeferimento está datada de 15.7.2020; - Tal como está no Processo Administrativo , Parte III, pág. 83, a notificação foi empreendida através da plataforma VIACCT. DECIDE-SE, ao abrigo dos princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 16º, alíneas c) e e), 19º,nº 1 e 29º, nº 2 do RJAT), e do princípio da proibição de actos inúteis (art.º 130º do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do nº 1 do artigo 29º do RJAT): i) convidar a Requerida a juntar aos autos, no prazo de cinco dias, prova do registo de disponibilização no VIACCT da referida notificação; ii) Não obstante a Requerente na Resposta ao Despacho Arbitral de 29.4.2020, reiterar o seu interesse na produção de da prova testemunhal requerida, solicitando até a alteração do Rol, dispensar a produção de prova testemunhal; iii) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º*

do RJAT; iv) facultar às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações escritas, podendo a Requerente fazê-lo no prazo de vinte dias, contados da notificação do presente despacho e a Requerida no mesmo prazo, contado da notificação das alegações da Requerente ou da falta de apresentação das mesmas. A decisão final será proferida e notificada às partes até ao termo do prazo fixado no artigo 21º, nº 1 do RJAT, devendo a Requerente, até à data da prolação da decisão arbitral, proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD. NOTIFIQUE-SE.”

14. Dando cumprimento ao acima transcrito despacho, a Requerida, em 1.6.2021, apresentou comprovativo da disponibilização no VIACCT da notificação que comunicou o indeferimento do pedido de revisão oficiosa e acima melhor identificada no despacho arbitral.

II. THEMA DECIDENDUM:

15. Entende o Tribunal Arbitral Singular que a questões de natureza exceptiva que, por poderem obstar ao conhecimento do pedido e ao julgamento de mérito do objecto do processo, é necessário apreciar e decidir no presente processo arbitral, são: *i*) a da competência material do Tribunal Arbitral; *ii*) a da (in)competência do Tribunal Arbitral para apreciar o pedido de restituição do valor do IVA pago em excesso; e *iii*) a da caducidade do direito de acção e que, não obstante não suscitadas pela Requerida, foram aventadas pela Requerente.
16. Não procedendo as excepções, emprender-se-á julgamento de mérito sobre o objecto do pedido de pronúncia arbitral, ou seja, resolver-se-á a questão de saber se a decisão de indeferimento que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente com vista à contestação dos actos tributários de liquidação de IVA, reportados aos vários períodos de tributação do ano de 2015, está eivada de ilegalidade **na parte sindicada**, ou seja, na parte com a qual a Requerente não se conformou e ainda se a autoliquidação de IVA, referente ao período de tributação 2015.12M, no montante de 7.329,83 €, enferma igualmente de ilegalidade, com fundamento em erro de direito incorrido na determinação do valor tributável dalgumas das operações que influenciaram aquele acto tributário.
17. Cumpre, então, agora, proferir decisão.

III. DECISÃO:

III.A) FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS:

18. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre fixar a matéria factual que é relevante para a respectiva decisão:

- A) A Requerente é uma entidade pública empresarial, pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, com sede em território português, que se encontra registada a título principal para o exercício da atividade de “Transporte Interurbano de Passageiros por Caminhos-de-Ferro” (CAE 49100), que se dedica ao transporte ferroviário, presta um serviço público de transporte ferroviário de passageiros em linhas férreas, troços de linha e ramais que integram ou venham a integrar a rede ferroviária nacional, bem como o transporte internacional de passageiros – cfr. acordo das partes;
- B) A Requerente encontra-se, para efeitos de IVA, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, cumprindo as suas obrigações declarativas periódicas naquela sede em conformidade com o estatuído na alínea a) do n.º 1 do art.º 41º do CIVA.– cfr. acordo das partes;
- C) O Orçamento do Estado para 2015, aprovado pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, contemplou dotações para indemnizações compensatórias a atribuir a empresas que prestam serviço público, no que para a questão *sub judice* interessa, a aqui Requerente, cuja distribuição se definiu na Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, de 7 de Maio - cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronuncia arbitral;
- D) A referida Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, de 7 de Maio, resolve, com interesse para os presentes autos:
 - “1 - Autorizar a realização de despesa resultante do Acordo para a Implementação do “Passe 1”, celebrado entre o Estado e o conjunto de operadores aderentes, a concretizar do seguinte modo:
 - a) (...);
 - b) Até ao montante de 1.261.420,62 EUR, com IVA incluído à taxa legal em vigor, com efeitos a 1 de Janeiro de 2015, a processar pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia.
 - 2 – (...)

3 – Autorizar a realização de despesa resultante do «Acordo para a Implementação do Passe 2», celebrado entre o Estado e os operadores de serviço de transporte coletivo de passageiros, públicos e privados, a concretizar do seguinte modo:

a) (...);

b) Até ao montante de 2 153 600,44 EUR, com IVA incluído à taxa legal em vigor, com efeitos a 1 de janeiro de 2015, a processar pela Secretaria -Geral do Ministério da Economia.

4 - (...);

5 – Autorizar a realização de despesa decorrente da celebração do «Acordo para a Implementação do Tarifário Social no Sistema 1», celebrado, em 29 de junho de 2006, entre o Estado e os operadores de serviço de transporte coletivo de passageiros, públicos e privados, objeto de Adendas assinadas em 23 de dezembro de 2008 e 17 de dezembro de 2014, respetivamente, a concretizar do seguinte modo:

a) (...);

b) Até ao montante de 1 301 005,69 EUR, com IVA incluído à taxa legal em vigor, com efeitos a 1 de janeiro de 2015, a processar pela Secretaria -Geral do Ministério da Economia.

6 – Autorizar a realização de despesa relativa à comparticipação financeira a atribuir a cada um dos operadores de transporte coletivo de passageiros, pela implementação do Passe 3, no âmbito do sistema de títulos intermodais das áreas metropolitanas de Lisboa e do Porto, ao abrigo do disposto na Portaria n.º 272/2011, de 23 de setembro, alterada pela Portaria n.º 36/2012, de 8 de fevereiro, e do Despacho n.º 14216/2011, de 13 de outubro, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 202, de 20 de outubro, a realizar do seguinte modo:

a) (...);

b) Até ao montante de 3 283 656,24 EUR, com IVA incluído à taxa legal em vigor, com efeitos a 1 de janeiro de 2015, a processar pela Secretaria -Geral do Ministério da Economia.

7 – (...)

8 – (...)

9 – (...)

10 – (...)

11 – (...)

12 - (...)

13 — *Autorizar:*

a) (...);

b) (...);

c) (...).

14 — *Publicitar, nos termos do Decreto-Lei n.º 167/2008, de 26 de agosto, alterado pela Lei n.º 64/2013, de 27 de agosto, as indemnizações compensatórias atribuídas ou pagas no decurso do corrente ano às várias empresas prestadoras de serviço público que celebraram contratos com o Estado, as quais se identificam no anexo II à presente resolução, da qual faz parte integrante.”*

- E) O Anexo II a que se refere o n.º 14 da Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, e quanto a transportes ferroviários – sector Público - prevê um valor de 7.583.420,99 €, dos quais atribui à A..., os montantes seguintes: i) Passe 1, 396.154,62 € ii) Passe 2, 755.996,44 €; iii) Passe 3, 1.160.138,24 €; Sistema 1, 291.205,69 €. (cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronuncia arbitral);
- F) A comparticipação financeira do Estado, atribuída à Requerente, ao abrigo da Resolução identificada nos pontos C) e D) do probatório, pela implementação dos passes nela identificados, teria de um valor máximo de € 2.603.494,99 €, com IVA incluído à taxa reduzida de 6% em vigor à data dos factos. (cfr. Doc. n.º 4 junto com o pedido de pronuncia arbitral e acordo das partes);
- G) A Requerente, no ano de 2015, declara ter recebido, a título da referida comparticipação financeira do Estado o montante de 2.404.658,58 € (com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma Base Tributável de 2.268.545,83 € e a IVA de 136.112,75 €). (cfr. Doc. n.º 5 junto com o pedido de pronuncia arbitral);
- H) O valor pago pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, de 7 de Maio, cifrou-se em 2.404.659,00 € (Cfr. Doc. n.º 6 junto aos autos com o articulado superveniente de 5.5.2021);
- I) Os valores das indemnizações compensatórias relativas a 2015 e efectivamente processados e pagos à aqui Requerente, não se coadunam com os montantes por esta inscritos na declaração de IVA no período em referência (Cfr. Doc. n.º 6 que foi junto aos autos com o articulado superveniente de 5.5.2021 e que consubstancia uma troca de e-mails entre representantes da A... e da Secretaria-Geral do Ministério da Economia);

- J) A Requerente considerou que as respectivas participações ultrapassariam o montante inscrito na resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015 (de 2.603.494,99 €, com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.456.127,35 € e a IVA de 147.367,64 €), correspondendo as mesmas, no ano de 2015, a um total de 2.666.331,35 € (com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.515.406,93 € e a IVA de 150.924,42 €). (cfr. Docs. n.ºs 3 - Extractos contabilísticos com as vendas, tendo por base as contas 72120001, 72120002, 72120003 e 7213000 – e Doc. 5 junto com o pedido de pronuncia arbitral);
- K) A Requerente assumiu, em erro, que muito embora não tivesse sido participada pelos montantes acordados, seria participada em montante superior ao que foi estipulado na Resolução de Conselho de Ministros n.º 31/2015, tendo que liquidar IVA sobre o valor excedente, ou seja, sobre o valor total das vendas dos correspondentes passes e que se cifraram em 2.666.331,35 € (com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.515.406,93 € e a IVA de 150.924,42 €), valor total esse que nunca lhe foi entregue por parte da Secretaria-Geral do Ministério da Economia;
- L) A Requerente recebeu, a título da referida participação financeira do Estado, o montante de 2.404.658,58 € (IVA incluído) e pagou IVA sobre o valor de 2.515.406,93 €, o que acrescido do montante de 150.924,42 € correspondente ao IVA de 6%, totaliza o montante de 2.666.331,35 € que está referido no artigo 70º do PPA (e Doc. n.º 5 junto ao PPA) e compara com o montante de 2.404.658,58 €, resultando daí (expurgado o respectivo imposto) um claríssimo erro de quantificação do valor tributável para efeitos de IVA;
- M) A Requerente procedeu, assim, à liquidação de IVA sobre valor que não teve correspondência efectiva com as participações realizadas pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia;
- N) Foi indevidamente entregue IVA nos cofres do Estado, **reportado tão-somente ao mês de Dezembro de 2015**, o montante de 7.329,83 € que respeita à venda dos passes das seguintes categorias: Passe 1; Passe 2; e Sistema 1;
- O) A Requerente não emitiu faturas com referência aos montantes atribuídos pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia e por si recebidos;
- P) No dia 5 de Fevereiro de 2016, a Requerente apresentou a declaração periódica de IVA com referência ao período 2015.12M (cfr. Doc. n.º 2 junto com o pedido de pronuncia arbitral);

- Q) Em 19.12.2019, a Requerente apresentou Pedido de Revisão Oficiosa dirigido ao acto de autoliquidação reportados aos vários períodos de tributação do ano de 2015, nos termos e em conformidade com o disposto no art.º 78º e n.º 1 do art.º 98º do CIVA, (cfr. Processo Administrativo junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, Parte I, fls. 2 a 24);
- R) O pedido de revisão Oficiosa foi indeferido por despacho de 14.7.2020, do Exmº Senhor Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes – Divisão de Justiça Tributária (DJT), por delegação e subdelegação de competências – Despacho n.º 5596/2019, Diário da República n.º 112/2019, Série II, de 2019.06.12 (cfr. Processo Administrativo junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, Parte III, fls. 71 a 83 e Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronuncia arbitral), que manifestou concordância com a proposta apresentada na Informação n.º 36-ADP/2020, de 10.07.2020, cujo teor se dá como reproduzido;
- S) A notificação a coberto da qual veio a decisão de indeferimento está datada de 15.7.2020. Tal como está no Processo Administrativo, Parte III, pág. 83, a notificação foi empreendida através da plataforma VIACCTT. A data de registo de disponibilização da notificação no VIACCTT é 17.7.2020. Nos termos do estatuído no n.º 10 do art.º 39º do CPPT, a notificação de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa considera-se efectuada no 15º dia posterior ao registo de disponibilização, o que, como visto, terá ocorrido em 17.7.2020, sendo que a contagem só se inicia no 1º dia útil seguinte à efectivação da notificação, ou seja, em 20.7.2020. Contados os 15 dias desde aquela data, a Requerente considera-se notificada em 4.8.2020. (Cfr. Requerimento da Requerida de 1.6.2021 e documentos anexos, incorporados no Sistema de Gestão Processual do CAAD);
- T) O *dies a quo* para apresentação do PPA era, nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT, o dia 5.8.2020 e o *dies ad quem*, o dia 2.11.2020;
- U) Em 28.10.2020, 19:48 horas, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo (Cfr. Sistema de Gestão Processual do CAAD).

III.B) FACTOS NÃO PROVADOS:

19. Não se provaram outros factos com relevância para a decisão das questões submetidas a julgamento.

III.C) FUNDAMENTAÇÃO DA DECISÃO SOBRE A MATÉRIA DE FACTO:

20. Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.
21. Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art.º 596.º do CPC).
22. A convicção sobre os factos assim dados como provados (acima explicitados) fundou-se nas posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados; na prova documental junta aos autos e no processo administrativo tributário junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro; e ainda nas alegações aduzidas pelas partes, Requerente e Requerida, que não foram impugnadas pela parte contrária.
23. No probatório o Tribunal Singular deu como provado que a Requerente considerou que as respectivas participações ultrapassariam o montante inscrito na resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015 (de 2.603.494,99 €, com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.456.127,35 € e a IVA de 147.367,64 €), correspondendo as mesmas, no ano de 2015, a um total de 2.666.331,35 € (com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.515.406,93 € e a IVA de 150.924,42 €). Tal decisão assentou no teor dos Docs. n.ºs 3 e 5 juntos com o pedido de pronuncia arbitral. O Doc. n.º 3 materializa os extractos contabilísticos com o detalhe das subcontas 72120001, 72120002, 72120003 e 72113000, da conta SNC 72 - Prestações de serviços. As subcontas da conta 72 registam valores de serviços prestados sem IVA incluído, ou seja, multiplicando-se os totais inscritos nas várias subcontas 72120001, 72120002, 72120003 e 72113000 por 1,06, obtém-se o valor dos serviços prestados com IVA incluído, o que quadra com os valores inscritos no Doc. n.º 5, concretamente na coluna

que tem por epígrafe: “*Vendas (valores com IVA) tendo por base as contas 72120001, 72120002, 72120003 e 72113000*”;

24. No ponto N do probatório o Tribunal Singular deu como provado que foi indevidamente entregue IVA nos cofres do Estado, **reportado tão-somente ao mês de Dezembro de 2015**, o montante de 7.329,83 € que respeita à venda dos passes das seguintes categorias: Passe 1; Passe 2; e Sistema 1. Tal decisão assentou no teor do Doc. n.ºs 3 junto aos autos com o pedido de pronuncia arbitral e na Resposta ao Despacho arbitral de 29.4.2021- acima transcrito. Para apuramento daquele valor deve partir-se do Doc. n.º 3 junto aos autos, nas suas páginas 5 e 6 e no caso dos Passe 1 e Passe 2, considerando-se apenas os montantes relativos ao mês de Dezembro de 2015, perfazendo um montante de € 99.270,26 ao qual deverá acrescer-se o IVA à taxa de 6% [5.956,22 €]; deve partir-se ainda do que está na página 7 e no caso do Sistema 1, considerando-se apenas o valor respeitante ao mês de Dezembro de 2015 que, *in casu*, é de € 22.893,53 e ao qual deverá, igualmente, acrescer o correspondente IVA à taxa de 6% [1.373,61 €], num total de IVA de **7.329,83 €** (5.956,22 € + 1.373,61 €).

III.D) DO DIREITO:

III.D1) DA COMPETÊNCIA MATERIAL DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA APRECIAR AS PRETENSÕES FORMULADAS PELA REQUERENTE NO PPA:

25. O acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de actos tributários constitui um acto administrativo à face da definição fornecida pelo art.º 120.º do CPA [subsidiariamente aplicável em matéria tributária, por força do disposto no art.º 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária, 2.º, alínea d), do Código de Procedimento e de Processo Tributário], pois constitui uma decisão de um órgão da Administração que ao abrigo de normas de direito público visou produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.
26. Trata-se de acto em matéria tributária pois nele é feita a aplicação de normas de direito tributário.
27. Assim, o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa na parte em que ele está aqui a ser sindicado, constitui um “*acto administrativo em matéria tributária*”.
28. Das alíneas d) e p) do n.º 1 e do n.º 2 do art.º 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) infere-se a regra de que a impugnação de actos administrativos em matéria tributária deve ser feita no processo judicial tributário, através de impugnação judicial ou acção administrativa (que sucedeu ao recurso contencioso, nos termos do art.º 191.º do Código de

- Processo nos Tribunais Administrativos) conforme esses actos comportem ou não comportem a apreciação da legalidade de actos administrativos de liquidação.
29. Como excepção a esta regra poderão considerar-se os casos de impugnação de actos de indeferimento de reclamações graciosas, pelo facto de haver uma norma especial, que é o n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, de que se pode depreender que a impugnação judicial **é sempre utilizável**. Neste sentido veja-se o Acórdão do STA de 2.4.2009, tirado no Processo n.º 0125/09.
 30. Outras excepções àquela regra poderão encontrar-se em normas especiais, posteriores ao CPPT, que expressamente prevejam o processo de impugnação judicial como meio para impugnar determinado tipo de actos. A título meramente exemplificativo se refere o n.º 13 do art.º 22º do CIVA que prevê a utilização da impugnação judicial para a impugnação de actos de indeferimento de pedidos de reembolsos de IVA.
 31. Mas, nos casos em que **não há** normas especiais, é de aplicar aquele critério de repartição dos campos de aplicação do processo de impugnação judicial e da acção administrativa.
 32. Face àquele critério de repartição, os actos proferidos em procedimentos de revisão oficiosa **apenas serão arbitráveis** ou objecto de impugnação através de processo de impugnação judicial **quando comportem, na revisão, a apreciação da legalidade daqueles mesmos actos**.
 33. Se o acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa **não comporta** a apreciação da legalidade dos actos tributários ali controvertidos não será arbitrável e será aplicável a acção administrativa que sucedeu ao recurso contencioso. Nesse sentido vejam-se, por todos, os Acórdãos do STA de 20.5.2003, Processo n.º 638/03; de 8.10.2003, Processo n.º 870/03; de 15.10.2003, Processo n.º 1021/03.
 34. Sendo que a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, apreciou, efectivamente, a legalidade do acto de autoliquidação do IVA reportado ao período de tributação 2015.12M que ali estava a ser controvertido, dizendo-se naquela circunstância não existir erro na autoliquidação passível de correcção; aduzindo-se até naquela decisão e tal como é afirmado pela Requerente não padecerem as autoliquidações objecto do procedimento de qualquer ilegalidade, advogando-se ainda ali com a questão da falta de prova dos factos que alega, trazendo-se ainda à colação o art.º 74º da LGT.
 35. Assim sendo, o Tribunal Arbitral Singular considera-se competente para apreciação da pretensão formulada pela Requerente no PPA, já que o que ali se peticiona é a apreciação da legalidade da decisão administrativa de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa apresentado com referência ao acto tributário de autoliquidação de IVA do período de 2015.12M (a Requerente conformou-se com o indeferimento das autoliquidações dos restantes períodos de

tributação do ano de 2015, por intempestividade), tendo a AT, nessa mesma decisão de indeferimento, apreciado a legalidade daquele concreto acto de autoliquidação.

III.D2) DA CADUCIDADE DO DIREITO DE ACÇÃO:

36. Tal como visto a Requerente advoga que o PPA é tempestivo, já que o indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa foi notificado à Requerente em 30.7.2020, sendo que o *dies a quo* para apresentação do PPA se fixaria em 31.7.2020, nos termos do n.º 1 do art.º 10º do RJAT e o *dies ad quem*, em 28.10.2020, tendo o PPA sido apresentado exactamente em 28.10.2020, 19:48 horas, tal como se pode intuir do ponto U) do probatório.
37. A Requerida não se pronunciou sobre esta temática na sua resposta.
38. A Autoridade Tributária e Aduaneira indeferiu o pedido de revisão oficiosa, abordando, previamente, a questão da «tempestividade e adequação como meio processual do Pedido de Revisão Oficiosa» e concluindo que o pedido foi apresentado intempestivamente relativamente aos vários períodos de tributação do ano de 2015, excepto quanto ao período 2015.12.
39. O art.º 98.º do CIVA estabelece, nessa sede, o regime da revisão oficiosa.
40. Tal normativo, no seu n.º 1, estatui no sentido de que: *“Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária”*.
41. O artigo 78.º da LGT, estabelecia, nos seus n.ºs 1 e 2, na redacção vigente em 2015, o seguinte: *“1 - A revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços. 2 - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação.”*
42. Este n.º 2 do artigo 78.º da LGT, veio a ser revogado pela alínea h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março.
43. Atendendo a que o indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado reabre a via contenciosa, *in casu* a arbitral, e sendo expresso esse indeferimento, o Tribunal Arbitral Singular tem necessariamente de avaliar se estavam preenchidos os pressupostos processuais legalmente exigidos para que a AT conhecesse do mérito da causa.

44. Assim sendo, *in casu*, a questão de (in)tempetividade a apreciar e da eventual caducidade do direito de acção, reduz-se a saber se estavam reunidos os requisitos para a Requerente formular um pedido de revisão oficiosa, ao abrigo do n.º 1 do artigo 98.º do CIVA, com remissão para o n.º 1 do artigo 78.º da LGT e tendo por referência o seu n.º 2.
45. O n.º 1 do artigo 78.º da LGT permite a revisão oficiosa com fundamento em qualquer ilegalidade dentro do prazo da reclamação administrativa (1.ª parte daquele n.º 1) e, se o tributo foi pago, no prazo de quatro anos, apenas com fundamento em erro imputável aos serviços (2.ª parte daquele n.º 1).
46. No caso de actos de autoliquidação, a lei exige a apresentação de reclamação graciosa necessária previamente à abertura da via contenciosa.
47. A questão que se pode trazer à colação é a de saber se a lei se basta com a submissão à apreciação da AT de pedido de revisão oficiosa ao invés de efectiva reclamação administrativa. No acórdão do STA de 12.6.2006, proferido no âmbito do Processo n.º 0402/06, entre outros, foi tirada decisão que equipara, para aquele efeito, o pedido de revisão oficiosa à reclamação graciosa no que em concreto tange a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamentos por conta.
48. A Requerente apresentou o pedido de revisão oficiosa em 19.12.2019, mais de três anos após a apresentação da declaração de IVA impugnada, apresentada em 5.2.2016, pelo que a revisão apenas não era admissível ao abrigo da 1.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT.
49. Assim sendo, a revisão oficiosa do acto de autoliquidação reportado ao período de tributação de 2015.12M, apenas seria admissível do ponto de vista do cumprimento das regras da tempestividade ao abrigo da sua 2.ª parte do n.º 1 do art.º 78.º da LGT, **com fundamento em erro imputável aos serviços**.
50. É bem certo que, *in casu*, a autoliquidação não foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
51. Ainda assim e não obstante, os erros que a afectam [e sobre a existência de erro não há sequer dissídio entre as partes, sendo, quando muito, controvertida a sua natureza] consideram-se imputáveis à AT, por força da ficção estabelecida no n.º 2 daquele artigo 78.º que, na redacção da LGT vigente até à entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, estabelecia que “*sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação*”.
52. O n.º 2 do aludido e transcrito art.º 78º da LGT estava em vigor quando, em 5.2.2016, a Requerente autoliquidou o IVA ora sindicado.

53. A sua revogação só operou após a entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março.
54. Isto dito e ainda que a Requerida aduza no sentido de que o erro praticado na autoliquidação não lhe é imputável, no momento da entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, estava em curso o prazo de quatro anos para a Requerente pedir a revisão da autoliquidação com fundamento em erro imputável aos serviços, nos termos da 2.ª parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT, sendo que, tal erro e quanto a autoliquidações, **era sempre imputável aos serviços** por força da ficção estabelecida no n.º 2 daquele normativo.
55. Partindo da acima aventada possibilidade de apresentação perante a AT de Pedido de Revisão Oficiosa e tendo a Requerente constatado que a autoliquidação reportada ao período de tributação de 2015.12M se encontrava enfermada por erro de direito e excesso de quantificação do IVA liquidado, tinha o direito de pedir a revisão oficiosa, no prazo de dois anos, com fundamento em qualquer ilegalidade¹ e no prazo de quatro anos, com fundamento em erro imputável aos serviços, sendo que a prova de que o erro era imputável aos serviços não recaía sobre a Requerente que, aliás, até poderia socorrer-se da ficção legal prevista no n.º 2 do artigo 78.º da LGT, que equiparava qualquer erro constante da autoliquidação, a erro imputável aos serviços.
56. Revertendo para o caso sub judice, em 31.03.2016, ou seja, no momento da entrada em vigor da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de Março, a Requerente tinha adquirido o direito de pedir a revisão oficiosa da autoliquidação que efectuara em 5.2.2016 (Cfr. Doc. n.º 2 junto ao PPA), no prazo de dois anos, com fundamento em qualquer ilegalidade, e **também** o de a pedir no prazo de quatro anos, i.e., **até 5.2.2020**, com fundamento em qualquer erro, já que todos os erros praticados na autoliquidação se consideravam imputáveis à Administração Tributária.
57. Isto dito se conclui com meridiana clareza que, em 19.12.2019, ou seja, quando a Requerente apresentou o Pedido de Revisão Oficiosa que estava a controverter a autoliquidação de 2015.12M (entre outras, cuja discussão da legalidade foi ali considerada intempestiva, decisão com a qual a Requerente se conformou), aquela **estava em tempo** para apresentar tal pedido com fundamento em qualquer erro, independentemente de ele lhe ser imputável, pois, para este efeito, qualquer erro da autoliquidação se ficcionava (na lei em vigor à data dos factos) como sendo imputável aos serviços.

¹ O que não fez.

58. Pelo exposto, a decisão que recaiu sobre o pedido de revisão oficiosa não enferma de vício de erro sobre os pressupostos de direito, ao sustentar a tempestividade daquele meio de discussão da legalidade da autoliquidação aqui em causa para o período de tributação de 2015.12M.
59. Nessa conformidade, o Tribunal Arbitral Singular decide julgar não procedente a excepção peremptória da caducidade do direito de acção, desde logo, porquanto, o Pedido de Revisão Oficiosa foi apresentado à AT em tempo e em face estatuído na alínea a) do n.º 1 do art.º 10.º do RJAT e nos pontos S) e U) do probatório igualmente **foi igualmente apresentado em tempo o Pedido de Pronúncia Arbitral que deu origem aos presentes autos**, pelo que, assim sendo, **nada obsta a que o Tribunal Singular se pronuncie sobre o mérito da questão que lhe foi submetida para julgamento.**

III.D3) DA (IN)COMPETÊNCIA DO TRIBUNAL ARBITRAL PARA APRECIAR O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO VALOR DO IVA PAGO EM EXCESSO:

60. A Requerente pede, além do mais, que em consequência do eventual decretamento da ilegalidade os actos de autoliquidação lhe seja reconhecido o direito à restituição do valor do IVA pago em excesso apurado na declaração periódica do período 2015.12M, no montante global de 7.329,83 €.
61. A este propósito a Autoridade Tributária e Aduaneira nada diz na sua Resposta.
62. De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *"restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito"*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *"a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão"*.

63. Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão "declaração de ilegalidade" para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários.
64. O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação e declaração de nulidade ou inexistência de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *"são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido"* e do art.º 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *"se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea"*.
65. O n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário"*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.
66. Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de um montante a reembolsar, que é a sua base de cálculo, tem de se concluir que a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD **abrange a condenação no pagamento de quantias indevidamente pagas na sequência de anulação dos actos de liquidação ou de autoliquidação que foram fundamento do pagamento.**
67. Por isso, insere-se nas competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD proferir decisões condenatórias que se possam consubstanciar na eventual restituição do valor de IVA pago em excesso.
68. Assim sendo, o Tribunal Arbitral Singular julga-se competente para eventualmente decidir sobre a sindicada restituição do valor do IVA pago em excesso na declaração periódica reportada ao período de tributação 2015.12M, no montante de 7.329,83 €.

III.D4) DA ILEGALIDADE DA AUTOLIQUIDAÇÃO DE IVA REFERENTE AO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO 2015.12M, COM FUNDAMENTO EM ERRO DE DIREITO INCORRIDO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL DALGUMAS DAS OPERAÇÕES QUE INFLUENCIARAM AQUELE ACTO TRIBUTÁRIO:

69. A questão *sub judice* tem essencialmente a ver com a circunstância do acto tributário de autoliquidação de IVA, reportado ao período de tributação de 2015.12M, materializado no cumprimento da obrigação declarativa periódica a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 41º do CIVA, entregue em 5.2.2016, poder estar enferado de ilegalidade parcial, na parte correspondente a participações financeiras do Estado que a Requerente afirma não ter recebido, mas que considerou valor tributável para efeitos do n.º 1 do art.º 16º do CIVA, partindo dos valores orçamentados e que vieram a influenciar o montante do IVA liquidado na referida declaração.
70. Devendo focar-se, desde já, a circunstância de constar do ponto **O)** do probatório o facto da Requerente não haver emitido facturas com referência aos montantes atribuídos pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia e que, como visto, eram **parte da contraprestação** associada à realização dos serviços de transporte prestados pela Requerente. E não o fazendo não pode deixar de se notar que a Requerente incumpriu como estatuído na alínea b) do n.º do art.º 29º do CIVA que diz: “[1] - Para além da obrigação do pagamento do imposto, os sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º devem, sem prejuízo do previsto em disposições especiais: a) (...); b) Emitir obrigatoriamente uma fatura por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, tal como vêm definidas nos artigos 3.º e 4.º, independentemente da qualidade do adquirente dos bens ou destinatário dos serviços, ainda que estes não a solicitem, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efetuados antes da data da transmissão de bens ou da prestação de serviços; (...)” Atento o objecto da presente lide e quanto às consequências de tal incumprimento, calaremos. Faz-se notar, tão-só, que a Requerida no ponto 48 da sua Resposta, *quicá* tentando forçar a aplicabilidade do n.º 3 do art.º 78º do CIVA, reportando-se à definição de erro constante da petição de revisão oficiosa, alude à circunstância da Requerente referir ali que as facturas foram correctamente emitidas. Face ao probatório, o Tribunal Singular considera que não foram emitidas facturas que titulassem o valor da parte da contraprestação recebida pelas operações aqui em causa e reportadas ao período de tributação 2015.12M a título de indemnizações compensatórias pagas pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia.
71. Tal factualidade revela-se absolutamente relevante para a dilucidação da questão submetida a julgamento, já que poderia ser outra a decisão a proferir caso os documentos de facturação

- tivessem sido emitidos, devendo, nessa circunstância, **equacionar-se** a eventual aplicabilidade do normativo previsto no art.º 78º do CIVA e, nomeadamente, as várias possibilidades de regularização ali previstas.
72. Assim sendo, a legalidade do acto de autoliquidação reportado ao período de tributação de 2015.12M, vai ser apreciada por este Tribunal Arbitral Singular partindo daquele circunstancialismo **da ausência de emissão de documentos de facturação que pudessem estar a titular as indemnizações compensatórias pagas pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia**, o que será empreendido nos pontos seguintes desta decisão.
73. Tal como resulta da factualidade dada como provada, a Requerente «*é uma entidade pública empresarial, pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, cujo actual Regime Jurídico e Estatutos foram aprovados pelo decreto-Lei n.º 137-A/2009, de 12 de Junho, alterado pelo Decreto-lei n.º 59/2012, de 14 de março e pelo Decreto-lei n.º 124-A/2018, de 31 de Dezembro, cujo objecto principal resulta na prestação de serviços de transporte ferroviário de passageiros em linhas férreas, troços de linha e ramais que integram ou venham a integrar a rede ferroviária nacional, bem como o transporte internacional de passageiros. No âmbito do serviço público que presta, foi atribuída à Requerente, pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, uma comparticipação financeira pela implementação dos seguintes passes: i) Passe 1; ii) Passe 2; iii) Passe 3; iv) Sistema 1, perfazendo um total de € 2.603.494, 99 a ser atribuído pela Secretária-Geral do Ministério da Economia, com efeitos a 1 de Janeiro de 2016.*»
74. Retirando-se daqui que a contraprestação a que se reporta o n.º 1 do art.º 16º do CIVA era **em parte** paga pelos consumidores finais e utilizadores dos passes acima melhor identificados, mas também **em parte** paga por terceiro. Aduzindo a Requerente a este propósito e a dado passo da pi como segue: “[N]este sentido, por cada passe vendido pela Requerente, esta última entidade auferia uma contraprestação financeira por parte do consumidor final, e outro montante, a título de comparticipação, por parte da Secretaria-Geral do Ministério da Economia, sendo que, sobre o valor total auferido (ou a auferir), fez incidir imposto à taxa legal em vigor de 6%, com referência ao ano 2015.” E assim era, porquanto, as aludidas comparticipações não podiam deixar de se configurar como parte da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário, ou de um terceiro e, por isso, elegíveis como integrando o valor tributável das operações para efeitos de IVA.
75. Aduzindo a Requerente no artigo 41º da pi como segue: “[S]ucede que, em Dezembro do ano em apreço não foram auferidos (porque não devidos, uma vez que havia sido atingido o valor

máximo de participações definido pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015), quaisquer montantes por parte da Secretaria-Geral do Ministério da Economia(...), sem prejuízo de a Requerente os ter considerado para determinação do valor tributável, para efeitos de IVA. Ademais, não foi auferido o montante máximo estipulado para a implementação do Passe 3 e do Sistema 1.”

- 76.** E não se detendo diz ainda a Requerente: “[N]ão obstante não recepcionar os montantes referentes à atribuição da Secretaria-Geral do Ministério da Economia no mês de Dezembro, a Requerente continuou a considerar como base tributável para efeitos de IVA não apenas os montantes pagos pelos consumidores finais, mas também os montantes a título de participação que entendia serem devidos, tendo liquidado o correspondente imposto sobre o valor total até ao final do ano 2015.”
- 77.** E ainda que “[N]ão obstante a Requerente não emitir facturas com referência aos montantes atribuídos pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, a mesma liquidou IVA sobre aqueles montantes, tendo o correspondente imposto sido calculado com base (unicamente) em documentos internos da Requerente.”
- 78.** Retirando a asserção de que “[A]ssim, a Requerente procedeu à liquidação de IVA sobre montantes que não atribuídos pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia a título de participação dos passes sociais, pelo que a respectiva liquidação não se afigura devida, tendo, por conseguinte, a Requerente procedido à entrega de imposto em excesso, relativamente ao mês de Dezembro de 2015, com referência à participação da Secretaria-Geral do Ministério da Economia que não foi efectivada. Ora, por ter feito incidir IVA sobre montantes que não chegaram a ser-lhe atribuídos, considera a Requerente que deve ser-lhe restituído o imposto cuja entrega ao Estado se revelou indevida.”
- 79.** Em resposta à Requerente, vem a Requerida defender no ponto 35. da sua Resposta o seguinte: “(...) tendo em conta a existência de registos contabilísticos incorretos, a correção das declarações periódicas apresentadas só é possível após a correcção desses mesmos registos, já que a autoliquidação realizada os reflete. A este tipo de regularização da autoliquidação é aplicável o mesmo prazo de dois anos fixado no n.º 6 do artigo 78.º do CIVA.” Mais refere a AT no ponto 46. da sua Resposta o seguinte: “(...) estar-se-á perante uma situação de inexactidão de factura relevante para efeitos de passível (sic) de correcção nos termos do n.º 1 e 3 do artigo 78º do CIVA quando o valor tributável da operação, ou o respectivo imposto nela mencionado, não forem corretos, face aos factos apurados e ao direito aplicável (...), pelo que, tal como resulta do ponto 52. da Resposta: “[a] revisão oficiosa da autoliquidação do IVA não

pode, pois, prejudicar os pressupostos do direito de regularização, sob pena das normas reguladoras ficarem desprovidas de qualquer efetividade.”

80. Intuindo-se do exposto que a Requerida, na sua defesa, **traz à colação a questão da aplicabilidade dos n.ºs 1 e 3 do art.º 78º do CIVA ou até do seu n.º 6.**
81. Ainda assim, o que não pode olvidar-se é que a aplicabilidade de tais normativos de regularização do imposto **pressupõe sempre a emissão dos correspondentes documentos de facturação** e, como visto, *in casu*, a Requerente simplesmente **não emitiu** qualquer factura à Secretaria-Geral do Ministério da Economia, limitando-se a considerar que no valor tributável das operações relevantes nos correspondentes períodos de tributação estava incluído o valor das participações que, constatou à posteriori, não havia efectivamente recebido.
82. Não devendo olvidar-se que é entendimento deste Tribunal Singular que as considerações acima transcritas e produzidas pela Requerida na sua Resposta **parecem partir do pressuposto de que foram efectivamente emitidos os correspondentes documentos de facturação**, já que, só assim faz sentido remeter-se para os números 1 e 3 do art.º 78º do CIVA ou até mesmo para o número 6 do mesmo normativo.
83. Há efectivamente erros que têm de ser corrigidos por via do art.º 78º do CIVA, mas há também erros que estão fora da subsunção naquele normativo e que, ainda assim, não podem deixar de ser levados em conta, nomeadamente e no que aqui nos interessa focar, quando o sujeito passivo líquida em excesso imposto por haver considerado indevidamente como contraprestação participações prestadas por terceiro que não vieram efectivamente a ser recebidas.
84. Antes de mais, adequado se mostra começarmos por dizer que os requisitos temporais aplicáveis às operações de regularização do imposto previstas no art.º 78º do CIVA, assumem, face à letra da lei em vigor, complexidade assinalável.
85. No que tange à eventual aplicabilidade da limitação temporal prevista no n.º 3 e até no n.º 6 do art.º 78.º do CIVA, de dois anos, para se corrigir um erro como o que está em causa nos presentes autos, consideramos que tal limitação pode simplesmente inexistir: desde logo, porquanto e como dito as correspondentes regularizações pressupõem **a emissão de documentos de facturação** que aqui faltam; por outro lado, porquanto, tal como é defendido pela Requerente, podemos estar perante **um erro de enquadramento** que não se pode subsumir no âmbito de aplicação das citadas normas de regularização do IVA. Vejamos,
86. O que está essencialmente em causa nos presentes autos é saber se o acto de autoliquidação entretanto cumprido e reportado ao período de tributação de 2015.12M está efectivamente

enfermado de **ilegalidade por excesso de liquidação de IVA**, na medida em que foi considerada contraprestação não recebida pela Requerente pelos serviços por ela prestados e no pressuposto de que está, se aquela **ainda está em tempo** para suscitar tal enfermidade ou se, ao invés, operou alguma causa de caducidade da regularização das operações que estão a estribar o acto de autoliquidação sindicado.

87. Sendo que, importa enfocá-lo, no entendimento da Requerente estamos aqui, incontornavelmente, perante **erro no enquadramento** daquelas operações e já não perante **facturas inexactas** ou até perante correcções de **erros materiais ou de cálculo**.
88. Quanto à ilegalidade da autoliquidação por haver sido considerada, na determinação do IVA liquidado, contraprestação não recebida do adquirente dos serviços ou até de terceiro, parece incontornável em face do que se deixou no probatório e está provado nos autos.
89. Já quanto à questão de saber se a Requerente **ainda está em tempo** para suscitar tal ilegalidade, sopesando convenientemente o que a tal propósito foi aduzido e provado pelas partes, cuja posição é diametralmente oposta, dizendo a Requerente que a regra que prevê a caducidade da regularização é a que se encontra no n.º 2 do art.º 98º do CIVA e a Requerida que essa mesma regra é a prevista nos n.ºs 1 e 3 ou 6 do art.º 78º do mesmo normativo, na medida em que, a existir um erro na autoliquidação, sempre estaríamos perante um erro consubstanciado na inexactidão de facturas, porquanto o acto de autoliquidação cumprido se limita a reflectir os registos contabilísticos existentes e só é possível a correcção dos actos declarativos subjacentes após a correcção desses mesmos registos produzidos em erro, sempre se dirá, como afirmação de princípio, que nos propendemos a considerar que a Requerente tem efectivamente razão. Vejamos,
90. Traga-se, então, à colação o quadro normativo que aqui está em confronto.
91. Dispõe o art.º 98º do CIVA: “1 - *Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária.* 2 - *Sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respectivamente.* 3- (...).”
92. Donde se infere que, caso a aplicabilidade de norma especial de caducidade do direito ao reembolso do imposto entregue em excesso se possa aplicar, o n.º 2 do art.º 98º do CIVA, que tem um prazo mais largo de caducidade do que os prazos constantes dos normativos previstos

- nos n.ºs 1, 3 e 6 do art.º 78º do CIVA, **deve prevalecer**, não devendo sequer suscitar-se a sua inaplicabilidade.
93. Atendendo a que na contestação da Requerida foi invocada a norma de caducidade da dedução prevista no n.º 6 do art.º 76º do CIVA, adequado se mostra trazer-se aqui a sua letra, o que faremos de seguida.
94. Diz o n.º 6 do art.º 78º do CIVA: “[A] *correção de erros materiais ou de cálculo no registo a que se referem os artigos 44.º a 51.º e 65.º, nas declarações mencionadas no artigo 41.º e nas guias ou declarações mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 67.º é facultativa quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só pode ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, é contado a partir do nascimento do respectivo direito nos termos do n.º 1 do artigo 22.º, sendo obrigatória quando resulte imposto a favor do Estado.*”
95. Tal norma trata dos **erros materiais ou de cálculo** cometidos: *i) no **registo contabilístico** previsto nos art.ºs 44.º a 51.º e 65.º do CIVA; ii) no **preenchimento das declarações periódicas** a que se refere o art.º 41.º do CIVA; e iii) nas **guias ou declarações** mencionadas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 67º do CIVA.*
96. Quanto à conceituação de erros materiais, adequado se mostra trazer aqui à colação o disposto no art.º 95.ºA do CPPT que estatui: “[C]onsideram-se *erros materiais ou manifestos, designadamente os que resultarem do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da administração tributária, bem como as situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexactidão ou lapso.*”
97. Intuindo-se das disposições acima transcritas que estamos perante **erro material** quando, por lapso, se inscreveu um valor diferente na declaração do que seria correcto inscrever ou quando se relevou na contabilidade, erradamente, um determinado documento com valor incorrecto. Já no que tange ao **erro de cálculo**, estamos perante tal tipologia de erro quando estão apenas em causa as operações aritméticas de cálculo do IVA, necessárias ao seu correcto apuramento. Acompanhamos Serena Cabrita Neto, Leonardo Marques dos Santos e Priscila Santos quando dizem *in* “A regularização do IVA em caso de erro no apuramento do *pro rata*: Questões Processuais, “Cadernos do IVA 2015”, Almedina, pp. 359 e seguintes como segue: “[A] *distinção entre a aplicação do mecanismo do artigo 78.º, n.º 6 do Código do IVA e do artigo 98.º, n.ºs 1 e 2 do mesmo Código reside, pois, na própria qualificação do erro subjacente: no primeiro mecanismo estamos perante a correção de um mero erro na declaração, ao passo que no segundo estamos perante um verdadeiro erro-vício (de vontade dos sujeitos passivos).*”

E, enquanto que no erro na declaração existe uma mera divergência entre a vontade real e a declarada (aliud dixit, aliud voluit), no erro-vício ou erro-motivo existe um verdadeiro erro na formação da vontade decorrente da falsa representação da realidade ou da ignorância de circunstâncias de facto ou de direito que intervieram nos motivos da declaração, com reflexos, naturalmente, na imperfeição da vontade declarada. Em conclusão, as alterações dos pressupostos do cálculo e aparamento do pro rata não consubstanciam a verificação de um erro de cálculo, contabilização ou aparamento, significando, antes, uma alteração dos critérios de selecção das verbas a constar no denominador/numerador da fracção relevante que, em consequência, implicaram uma alteração da percentagem dela resultante e, portanto, influenciaram directamente os pressupostos da tributação. Ou seja, o erro no apuramento do pro rata configura um verdadeiro erro na formação da vontade dos sujeitos passivos, decorrente de uma errónea representação da realidade, maxime da qualificação de determinadas operações no que ao direito à dedução respeita e, em consequência, dos valores que podem deduzir para efeitos do IVA na respectiva declaração periódica de IVA. Assim sendo, tratando-se de um verdadeiro e próprio erro nos pressupostos da tributação i.e. erro incorrido na qualificação de operações para efeitos de direito a dedução do imposto suportado a montante -, entendemos que os sujeitos passivos dispõem do prazo de quatro anos previsto no artigo 98.º, n.º 1 do Código do IVA (por remissão para o artigo 78.º da LGT), para solicitar a revisão da autoliquidação do imposto, não estando, por isso, limitados ao prazo de dois anos a que alude o artigo 78.º do Código do IVA.”

- 98.** Sobre esta temática a Autoridade Tributária já se pronunciou, através do seu Ofício-Circulado n.º 30082/2005, de 17 Novembro, da Direcção de Serviços do IVA. No seu ponto 9.3, que tem por epígrafe: “Regularizações previstas no n.º 6 do art.º 71.º [actual n.º 6 do artigo 78.º do CIVA]”, sustenta a AT que “consideram-se erros materiais ou de cálculo aqueles que resultam de erros internos da empresa e não têm qualquer interferência na esfera de terceiros. Normalmente consistem em erros na transcrição de facturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica, não compreendendo os que estão assinalados no ponto 8 do presente ofício-circulado. A regularização deste tipo de erros é facultativa se for a favor do sujeito passivo e só pode ser efectuada no prazo de dois anos. Caso se trate da correcção de erros relacionados com imposto dedutível (p.e. erro na transcrição, para a declaração periódica, do imposto dedutível), o prazo é contado a partir do nascimento do direito à dedução (normalmente a data das facturas, mas no caso de não ter sido observado o prazo legal para a sua emissão, a data em que este termina). Para os erros verificados no preenchimento das

declarações periódicas, a contagem do novo prazo far-se-á a partir da data da sua apresentação ou da data em que o prazo legal de apresentação termine, nos casos em que este não tenha sido observado. Tratando-se de regularização a favor do Estado, esta deve ser efectuada no prazo de quatro anos, devendo os valores a regularizar constar de declaração de substituição do período em que a regularização deveria ter sido efectuada.” E, no ponto 8 do mesmo Ofício-Circulado, entendeu a AT que “as regularizações previstas no art.º 71º [actual art.º 78.º do CIVA] do CIVA destinam-se a corrigir, a favor do sujeito passivo ou a favor do Estado, o imposto já entregue ou já deduzido num determinado período de tempo de imposto, por diversas circunstâncias ocorridas após o envio da declaração periódica e que não estejam contempladas noutros normativos legais. Prossegue ainda o ponto 8. do Ofício-Circulado ao dizer: “Nesse sentido, os mecanismos previstos no artº 71º [actual art.º 78.º do CIVA] não poderão ser utilizados noutras situações, nomeadamente: - alteração do método de dedução do imposto nos sujeitos passivos mistos; - apuramento de prorata; - regularizações de IVA sobre imóveis e outros bens de activo imobilizado ou relativas à afectação de imóveis a fins distintos daqueles a que se destinam. Estas situações deverão ser regularizadas ao abrigo dos art.ºs 23.º, 24.º, 24.º-A e 25.º do CIVA, consoante o caso.”

99. Concluindo-se assim, aliás, com meridiana clareza, que a própria Autoridade Tributária e Aduaneira, através da Direção de Serviços do IVA, na interpretação que ela própria faz dos normativos aqui em causa, separa, nitidamente, o que considera serem erros materiais ou de cálculo, circunscrevendo-os, basicamente, a operações mecânicas (erros de transcrição ou de registo na declaração periódica) das não mecânicas, ou seja, das que implicam interpretação da lei, como seja, v.g., entre muitas outras, a liquidação de imposto em excesso motivada por erro de enquadramento.
100. Propendemo-nos a advogar a inexistência no ordenamento jurídico de norma que contemple um prazo especial de caducidade aplicável aos erros de direito como aquele em que diz a aqui Requerente haver laborado.
101. A Requerente, partindo da letra da alínea c) do n.º 5 do art.º 16º do CIVA, considerou que o montante das participações aqui em causa deveria incluir o valor tributável das prestações que realizava independentemente do seu efectivo recebimento, o que está em manifesta desconformidade com o estatuído naquele normativo até no n.º 1 do art.º 16º do CIVA, **laborando, assim, admita-se, em manifesto erro de direito.**
102. Ademais, o que parece incontornável é que o âmbito de aplicação do n.º 6 do art.º 78º do CIVA está absolutamente limitado às circunstâncias vindas de referir e de descrever e que

consubstanciam a incorrência de erros materiais ou de cálculo, afastando-se das situações em que o sujeito passivo cai na verificação de um erro de direito e, por via disso, origina, consequentemente, um apuramento de imposto diferente do que seria expectável determinar, não fora laborar aquele no aludido erro de enquadramento.

- 103.** É bem certo que o n.º 6 do art.º 78º do CIVA, **sendo uma das “disposições especiais” a que alude a parte inicial do n.º 2 do art.º 98.º do CIVA**, prevê um prazo de dois anos contados a partir do nascimento do direito a dedução para exercício do respectivo direito, mas, como visto, ele só tem a virtualidade de ser aplicado nas **concretas situações aí previstas de erro material ou erro de cálculo**, sendo que, **só nessas situações** (ou noutras previstas em normativo constante do CIVA que aqui não estão em equação e eventualmente com prazos de caducidade da dedução até diferentes dos dois anos) e estando aqui estritamente em confronto, tão-só, a aplicabilidade daqueles dois normativos, **é que é aplicável o prazo específico ou especial de caducidade de dois anos** e já não aplicável o prazo máximo e geral de caducidade de quatro anos após o pagamento em excesso do imposto.
- 104.** Resulta da factualidade dada como provada que, *in casu*, o erro em que a Requerente laborou **não foi** um erro material ou de cálculo, mas antes um **erro de direito** quanto à inclusão **das participações** (mesmo não recebidas) **na determinação do valor tributável das prestações realizadas pela Requerente**.
- 105.** E não sendo o erro em que incorreu a aqui Requerente um erro subsumível no n.º 6 do art.º 78º do CIVA, já que, como visto e demonstrado, não é um erro material ou de cálculo, não pode ser aqui aplicável o prazo especial de caducidade de dois anos previsto naquele normativo e face à inexistência no ordenamento jurídico de outra norma que contemple um prazo especial de caducidade aplicável aos erros de direito como aquele em que laborou a aqui Requerente, aplicar-se-á, supletiva e subsidiariamente, o prazo geral de caducidade que se encontra previsto no n.º 2 do art.º 98º do CIVA, ou seja, o direito ao reembolso do imposto entregue em excesso por inadequada interpretação do n.º 1 e 5 do art.º 16º do CIVA, podia ainda ser exercido até ao decurso de quatro anos após o pagamento em excesso do imposto, o que, em face da factualidade dada como provada, foi efectivamente requerido pela aqui Requerente sem que se possa perspectivar qualquer ilegalidade na sua conduta.
- 106.** Voltando agora para a temática das **facturas inexactas** suscitada pela Requerida, ou seja, estamos agora no domínio das facturas inexactas subsumíveis no estatuído no n.º 3 do art.º 78º do CIVA e já não no domínio dos erros materiais ou de cálculo a que se reporta o n.º 6 do art.º 78º do CIVA, pondere-se tudo quanto nos pontos seguintes se aduzirá no sentido, diga-se

desde já como afirmação de princípio, da inaplicabilidade também do prazo de caducidade ali previsto. Vejamos,

- 107.** O n.º 3 do art.º 78º do CIVA diz: *“Nos casos de facturas inexactas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a rectificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efectuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a factura a rectificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efectuada no prazo de dois anos.”*
- 108.** O conceito de factura inexacta não está plasmado na lei; nem mesmo o Ofício-Circulado 30082/2005, de 17 de Novembro a ele se reporta, dizendo simplesmente a propósito das regularizações previstas no n.º 3 do art.º 78º do CIVA (feita uma leitura actualista do citado Ofício-Circulado) que elas abrangem *“(…) situações resultantes da rectificação ou substituição de facturas já registadas.”*
- 109.** Em Acórdão proferido pelo Tribunal Arbitral, constituído sob a égide do CAAD, concretamente no Processo n.º 245/2013-T, que pode ser lido *in* <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listPage=4&id=359>, diz-se que se podem subsumir no conceito de “factura inexacta”, facturas cuja emissão foi efectuada sem respeito pelos requisitos do art.º 36º do CIVA.
- 110.** Seguindo aquela jurisprudência, é esta a delimitação conceptual do que deve entender-se por facturas inexactas em sede de IVA que aqui se acolhe por manifestarmos absoluta concordância com ela.
- 111.** Ali se diz a dado passo que: *“Estando os requisitos a que as faturas devem observar expressamente previstos no referido artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, estamos perante uma situação de inexatidão da fatura quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado.”*
- 112.** Trazendo-se à colação o aludido n.º 5 do art.º 36º do CIVA, ali se estatuem os requisitos a que as faturas devem observar, concretamente que *“devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os*

outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura. No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável”.

- 113.** Em anotação ao n.º 3 do art.º 78º do CIVA, in “Código do IVA e RITI, Notas e Comentários”, coordenação e organização de Clotilde Celorico Palma e António Carlos dos Santos e anotações de Amândio Fernandes Silva, Almedina, 2014, Pág. 445, diz-se que “*A contabilização de facturas inexactas com erro no montante da operação ou da taxa aplicada é de rectificação obrigatória, até ao final do período de imposto seguinte àquele a que respeita a fatura, quando tenha sido liquidado imposto a menos. A rectificação é, no entanto, facultativa e a concretizar num prazo máximo de dois anos, se tiver sido liquidado imposto a mais.*”
- 114.** O que importa inferir da anotação acabada de transcrever com interesse para a questão *sub judice* é que, para os citados autores, os contornos do que se deve subsumir no conceito de facturas inexactas quadra exactamente com o que a tal propósito foi enunciado na jurisprudência arbitral acima explicitada, ou seja, **as situações de erro no montante da operação ou da taxa aplicada estão incontornavelmente abrangidas pelo referido conceito de facturas inexactas** e, *in casu*, a questão que se pode colocar é a de saber se a laboração nessa tipologia de erro está completamente afastada, já que, como acima se deixou, a Requerente, aqui, laborou em erro de direito na medida em que considerou ainda incluída no valor tributável das operações realizadas por aquela participação que não foi efectivamente recebida e, com isso, enfermou o acto de autoliquidação *sub judice*, devendo o seu valor corrigir-se, situando-se o seu montante em valor menor do que o levado à base tributável da declaração de 2015.12M e em valor menor se devendo situar, igualmente, o valor do IVA liquidado, sob pena de manifesta liquidação indevida e, por isso, enfermado de ilegalidade ou se, ao invés, como sustenta a Requerida, o erro em que laborou a Requerente é reconduzível às situações subsumíveis nos n.ºs 1 e 3 do art.º 78º do CIVA.
- 115.** É controversa a questão de saber se os erros de enquadramento se devem subsumir nos n.ºs 1 e 3 do art.º 78º ou, ao invés, se não se podem aplicar àquelas situações de erro nenhuma

das regras especiais previstas no CIVA, concretamente, no seu art.º 78º e, por via disso, se se deve sustentar simplesmente a aplicabilidade da regra geral de caducidade da regularização resultante do n.º 2 do art.º 98º do CIVA.

116. Sobre essa mesma questão já se pronunciaram várias decisões emanadas do CAAD. A título meramente exemplificativo e em sentido rigorosamente contrário, traga-se aqui transcrição parcial das seguintes:

A) Da prolatada no Acórdão Arbitral n.º 2309/2015 – T que pode ser lida *in* <https://caad.org.pt/tributario/decisoes/view.php?l=MjAxNjAzMTAxNzI0MDkwLlAzMDlfMjAxNVQgLSAyMDElTEyLTE0IC0gSIVSSVNQUIVERU5DSUEgLSBEZWNpc8OjbyBhcmJpdHJhbC5wZGY%3D> e que diz: “(...) 8.2. Não obstante, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que nem mesmo estes direitos poderia ter tido o pedido de revisão do ato tributário, por se tratar de faturas inexatas, vigorando o prazo de dois anos para o exercício do direito à dedução do IVA². O artigo 78.º n.º 3 do Código do IVA estabelece que “nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória quando houver imposto liquidado a menos, podendo ser efetuada sem qualquer penalidade até ao final do período seguinte àquele a que respeita a fatura a retificar, e é facultativa, quando houver imposto liquidado a mais, mas apenas pode ser efetuada no prazo de dois anos”. O artigo 98.º do Código do IVA prevê o regime regra da revisão oficiosa e exercício do direito à dedução do IVA, estabelecendo, no n.º 2, que “sem prejuízo de disposições especiais, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto entregue em excesso só pode ser exercido até ao decurso de quatro anos após o nascimento do direito à dedução ou pagamento em excesso do imposto, respetivamente”. Neste âmbito, o artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA ao prever um prazo de dois anos contados a partir do nascimento do direito a dedução, para exercício do respetivo direito, na situação aí prevista, é uma das “disposições especiais” a que alude a parte inicial do artigo 98.º, n.º 2 do Código do IVA, não sendo, por conseguinte, aplicável o prazo máximo de quatro anos, mas antes de dois anos. Assim, a legalidade do ato de indeferimento do pedido de revisão

² Ainda neste âmbito, vd. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27-2-2013, processo n.º 01079/12, no qual se afirma que no caso de retificações associadas a faturas inexatas, para além do mecanismo associado ao artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA, verifica-se “ainda a possibilidade de a prestadora de serviço poder recorrer aos meios judiciais, incluindo, como bem refere a sentença recorrida, ao mecanismo da revisão oficiosa, nos termos do disposto no art. 78º da LGT”.

oficiosa depende da possibilidade de enquadramento da situação nos autos neste artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA. Conforme resulta da redação da norma em apreço, a mesma é aplicável às situações de “faturas inexatas”. A Requerente alega, no caso em apreço, que o erro que cometeu não foi de “inexatidão”, mas sim um erro no enquadramento em IVA das operações ou um “erro de direito”. Determina-se na alínea b) do artigo 29.º, n.º 1 do Código do IVA, na redação à data aplicável, que, para além da obrigação de pagamento do imposto, os sujeitos passivos têm que “emitir fatura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços”. Resulta ainda do artigo 29.º, n.º 7 do Código do IVA, na redação à data aplicável, que “deve ainda ser emitida fatura ou documento equivalente quando o valor tributável de uma operação ou imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão”. O artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA estipula os diversos requisitos que as faturas devem observar, concretamente que “devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução; c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável; d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido; e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso; f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura. No caso de a operação ou operações às quais se reporta a fatura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável”. Estando os requisitos a que as faturas devem observar expressamente previstos no referido artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, estamos perante uma situação de inexatidão da fatura quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado. Como alegado pela Requerente, no caso concreto estamos perante um “erro no

*enquadramento das operações” ou “erro de direito”. Com efeito, a Requerente vinha a conferir às operações identificadas nos subpontos i) a iii) da alínea g) dos factos provados um determinado enquadramento em IVA, tendo procedido a uma alteração do mesmo. Neste âmbito, a Requerente emitiu notas de crédito a anular as faturas iniciais e emitiu novas faturas (cfr. al. l) dos factos provados). Assim, importa aferir se o referido erro de enquadramento ou “erro de direito” é um requisito que conduza a que uma retificação que seja suscetível de qualificar a fatura enquanto “inexata”. Neste âmbito, não se afigura que o enquadramento da operação realizada seja enquadrável no conceito de “fatura inexata” previsto no artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA. Com efeito, o enquadramento jurídico-tributário de uma operação não se encontra previsto em nenhum dos requisitos estipulados no artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA. **Não obstante ser feita referência às taxas aplicáveis e ao montante de imposto devido, afigura-se que tal não abrange os erros de enquadramento legal**³. Efetivamente, o montante de imposto indicado nas faturas iniciais emitidas (objeto de alteração) estava em concordância com o enquadramento, em IVA, conferido pela Requerente às suas operações. Estaremos perante situações de inexatidão das faturas, relativamente aos requisitos em apreço, quando, não obstante um correto enquadramento da operação, o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorreta ou o montante de imposto é incorretamente computado ou indicado na fatura. Assim, a incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas não constitui uma inexatidão da fatura, pelo que é manifesto que não lhe pode ser aplicado o regime referido no artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA. O erro no enquadramento jurídico-normativo em sede de IVA de uma operação não é uma inexatidão da fatura, nos termos referidos do artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA, porque consubstancia um erro de direito sobre o regime jurídico aplicável e não uma inexatidão no cumprimento dos requisitos formais previstos para as faturas.”*

B) Da tirada no Acórdão Arbitral n.º 245/2013 – T que pode ser lida *in* https://caad.org.pt/tributario/deciso/es/view.php?l=MjAxODA3MjQxNTE4MzEwLlA_yNDVfMjAxMlQgLSAgMjgtMDMtMjAxNC0gTU9ERUxPIEpVUKlTUFJVREVO_Q0lBIERIY2lzYW8gQXJiaXRyYWwucGRm e que doutamente refere: “*Não obstante*

³ Carregado e sublinhado do Tribunal.

se considerar, como se vem de ver, que a Requerente procedeu à correção das faturas que entendeu enfermarem de erro, por aplicação indevida da IVA, ou por aplicação de uma taxa superior à devida, e que as retificações se devem repercutir nas autoliquidações dos períodos em que foram emitidas as faturas retificadas, com aconteceu, julga-se que não serão as retificações operadas pela Requerente, em questão no presente processo, eficazes em sede de IVA, porquanto ocorreram para lá do prazo consagrado no artigo 78.º/3 do CIVA, conforme se entendeu na decisão do pedido de revisão oficiosa. Sustenta a Requerente que aquele prazo não será aplicável, in casu, porquanto, na sua opinião, “é aplicável à situação sob apreço a regra constante no n.º 1 do artigo 98.º do Código do IVA, que prevê que “quando por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se à revisão oficiosa nos termos do artigo 78º da LGT”, podendo o IVA liquidado em excesso ser recuperado no prazo de 4 anos”. Ora, ressalvado o respeito devido, julga-se que, ao contrário do que parece entender a Requerente, as normas do artigo 98.º/1 e 78.º/3 do CIVA não serão incompatíveis ou exclusivas uma da outra. Com efeito, e na sequência de tudo quanto atrás se expôs, tem de se ter presente que uma coisa será a liquidação de imposto operada na fatura emitida por um sujeito passivo, em que cobra o imposto ao adquirente do bem ou serviço, e outra será a autoliquidação efetuada na correspondente declaração periódica, onde fixa o imposto a entregar ao Estado. Como se viu, também, a autoliquidação deverá estar em conformidade com o IVA efetivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua faturação (deduzido do IVA mencionado em faturas em que aquele conste como adquirente, e que seja dedutível). Daí que a ilegalidade daquela (autoliquidação), em prejuízo do sujeito passivo, para o que ora nos interessa, poderá decorrer de dois tipos de situação, a saber: - da desconformidade entre a autoliquidação e o IVA efetivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua faturação, ou mencionado em faturas em que aquele conste como adquirente, e que seja dedutível; - da retificação, para menos, do IVA efetivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua faturação. Quer num quer noutro dos casos, aplicar-se-á o disposto no artigo 98.º/1 do CIVA. Todavia, no primeiro dos referidos casos, a autoliquidação será desde logo ilegal, por não estar em conformidade com o IVA efetivamente liquidado pelo sujeito passivo declarante na sua faturação, ou mencionado em faturas em que aquele conste como adquirente, e que seja dedutível. Já no segundo dos casos referidos, a autoliquidação apenas se tornará

ilegal, supervenientemente, em função das retificações na faturação. E aqui é que entrará a norma do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA, que não limita o prazo de revisão oficiosa dos atos de autoliquidação de IVA, questão regulada pelo artigo 98.º/1 do CIVA, nem sequer, como entendeu a AT na decisão do pedido de revisão oficiosa, estabelece um prazo especial para a regularização de erros na autoliquidação⁴, mas apenas restringe a eficácia, para efeitos daquele imposto, das retificações de faturas em que foi liquidado imposto a mais⁵. No caso concreto, os erros em que a Requerente assenta a sua pretensão deram-se nas liquidações integradas nas faturas por si emitidas ao Município do ..., e não nas suas autoliquidações, que foram feitas em conformidade com o imposto por ela mencionado naquelas faturas, e, como tal, com a lei. Daí que a Requerente, confessadamente⁶, haja procedido à retificação das faturas por si emitidas ao Município do ..., justamente por ter consciência de que as autoliquidações por si levadas a cabo apenas seriam ilegais – e, como tal, suscetíveis de serem oficiosamente revistas ou contenciosamente anuladas – se estivessem em desconformidade com o IVA liquidado na sua faturação. Sucede, todavia, que as retificações encetadas pela Requerente deram-se para lá do prazo a que alude o artigo 78.º/3 do CIVA, e reportam-se a faturas onde terá sido liquidado imposto a mais. Alega a Requerente que não será caso de aplicação de tal norma (do artigo 78.º/3 do CIVA), porquanto não estarão em causa faturas “inexatas”, como é pressuposto daquela norma, decalcando, nesta matérias, argumentos constantes da decisão do processo arbitral 245/2013-T do CAAD, onde se escreveu que: “Estando os requisitos a que as faturas devem observar expressamente previstos no referido artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, estamos perante uma situação de inexatidão da fatura quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado.”. Diverge-se,

⁴ Com efeito, a autoliquidação, enquanto estiver em conformidade com o faturado – para o que ora interessa – estará regular. Daí que se deva entender que o artigo 78.º/3 do CIVA não dispõe sobre a regularização da autoliquidação, mas da liquidação do imposto nas faturas. Será a retificação destas, se legítima, que, subsequentemente, imporá a regularização da autoliquidação.

⁵ Assim, se as faturas forem alteradas dentro do prazo a que alude o artigo 78.º/3 do CIVA, nada obstará a que o pedido de revisão oficiosa seja apresentado dentro do prazo de 4 anos a que se reporta o artigo 98.º/1 do CIVA, deste modo se demonstrando que, ao contrário do que parece entender a Requerente, a aplicabilidade deste último artigo não implica a exclusão da aplicabilidade do primeiro. Daqui, de resto, é que decorre, também, o entendimento de que no pedido de revisão oficiosa se conheceu do mérito do pedido da Requerente, pressuposto da competência deste Tribunal, nos termos atrás decididos. Com efeito, se na decisão daquele pedido, se tivesse considerado que o mesmo tinha sido apresentado para lá do prazo do artigo 98.º/1 do CIVA, e 78.º/1 da LGT, estaria em causa um pressuposto procedimental, sem que houvesse conhecimento do mérito. Estando em causa o prazo do artigo 78.º/3 do CIVA, não é questionada a tempestividade do meio processual utilizado, mas antes (a eficácia d) o direito da Requerente a corrigir as faturas por si incorrectamente emitidas.

⁶ Cfr. pontos 54. a 56., do Requerimento inicial, e 21., 22., e 89. a 95. das suas Alegações.

todavia e desde logo, deste entendimento, na medida em que se entende que se estará perante uma situação de inexatidão da fatura, não só quando um dos requisitos a que a mesma se encontra adstrita não está observado (por exemplo, não haver menção à taxa de IVA aplicável, ou ao imposto liquidado), como, igualmente, quando um de tais requisitos esteja incorretamente observado (quando a taxa mencionada ou o imposto liquidado não sejam os corretos), como acontece nos autos. Aliás, não se poderá perder de vista que o n.º 3 do artigo 78.º do CIVA se relaciona diretamente com o n.º 1⁷, não havendo, por isso, dúvidas, de que a retificação a que se alude no n.º 3, é a mesma a que alude o n.º 1, ou seja, respeitante ao “valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto”, que não só, por norma, nos casos de retificação, não estará omissa, mas, simplesmente, incorreto, como, nos casos em que estiverem omissos, da retificação da fatura, pelo menos no que diz respeito à omissão do imposto devido, nunca resultará o pagamento de imposto a menos⁸, pelo que, no limite, a interpretação propugnada no aresto onde a Requerente se ancora redundaria numa (praticamente) total inutilização do regime dos artigos 78.º/1 e 3 do CIVA. Daí que se considere, em suma, que se estará perante uma situação de inexatidão da fatura, relevante para efeitos, e passível de correção nos termos, dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º CIVA, quando o valor tributável da operação ou o respetivo imposto nela mencionados, não forem os corretos, face aos factos apurados e ao direito aplicável. Por outro lado, como se viu já atrás, a própria Requerente – corretamente – apercebeu-se que para que fosse possível a correção das autoliquidações por si efetuadas, era necessário que, previamente, fossem corrigidas as faturas por si emitidas, nos termos legais, para que, nuns casos, fosse eliminada a menção ao IVA, e, noutros, passasse a constar a taxa que a Requerente tem por correta, bem como o correspondente montante de imposto, decorrente da aplicação desta taxa, ao valor tributável da operação, sendo certo que, quer uma (a taxa), quer outro (o montante de imposto), constam expressamente, da alínea d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA. Mais se expende na referida decisão que: “o enquadramento jurídico-tributário de uma operação não se encontra previsto em

⁷ Com efeito, dispõe o n.º 1 que “As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a fatura, o valor tributável de uma operação ou o respetivo imposto venham a sofrer retificação por qualquer motivo”, e o n.º 3 que “Nos casos de faturas inexatas que já tenham dado lugar ao registo referido no artigo 45.º, a retificação é obrigatória (...) [ou facultativa]”.

⁸ Com efeito, se a fatura estiver omissa quanto ao imposto devido, a rectificação consistente na respectiva menção, acarretará a obrigação de pagar o imposto mencionado.

nenhum dos requisitos estipulados no artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA. Não obstante ser feita referência às taxas aplicáveis e ao montante de imposto devido, afigura-se que tal não abrange os erros de enquadramento legal. Efetivamente, o montante de imposto indicado nas faturas iniciais emitidas (objeto de alteração) estava em concordância com o enquadramento, em IVA, conferido pela Requerente às suas operações. Estaremos perante situações de inexatidão das faturas, relativamente aos requisitos em apreço, quando, não obstante um correto enquadramento da operação, o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorreta ou o montante de imposto é incorretamente computado ou indicado na fatura. Assim, a incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas não constitui uma inexatidão da fatura, pelo que é manifesto que não lhe pode ser aplicado o regime referido no artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA. O erro no enquadramento jurídico-normativo em sede de IVA de uma operação não é uma inexatidão da fatura, nos termos referidos do artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA, porque consubstancia um erro de direito sobre o regime jurídico aplicável e não uma inexatidão no cumprimento dos requisitos formais previstos para as faturas.”. Ressalvado o muito respeito devido pelo decidido, e na sequência do que se vem de expor, se é certo que o enquadramento jurídico-tributário de uma operação não se encontra expressamente previsto em nenhum dos requisitos estipulados no artigo 36.º, n.º 5 do Código do IVA, menos certo não é que é a menção do montante de imposto devido e da taxa aplicável estão ali expressamente previstos, na alínea d), sendo – salvo melhor opinião – impossível apurar se por uma determinada operação é devido algum montante de imposto, bem como qual a taxa a aplicável, sem proceder a um enquadramento jurídico/tributário – certo ou errado – da mesma operação. Por outro lado, será incontornável que uma das causas normais – senão a principal – das inexatidões nas menções impostas pela al. d) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA será, justamente, o errado enquadramento jurídico tributário. Assim, sendo correta a ligação – decorrente do próprio texto da norma do artigo 78.º/1 do CIVA – entre as inexatidões passíveis de correção nos termos daquele n.º 1 e do subsequente n.º 3, e o artigo 36.º/5 do CIVA, considera-se que o referido regime – dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º - será aplicável às rectificações de inexatidões nas menções impostas por aquele n.º 5, independentemente da causa de tais inexatidões, ou seja, de estas serem devidas a um errado enquadramento do direito ou dos factos, a dolo de fraude, a negligência, inépcia, desleixo, ou qualquer outra causa ou motivação. Não se vislumbra,

efetivamente, qualquer fundamento material para distinguir, como se faz na decisão ora em análise, os casos em que o “o sujeito passivo indica uma taxa de IVA incorreta”, intencionalmente, por estar errado no enquadramento que faz da operação, de todos os restantes casos em que tal ocorra, sem querer ou propositadamente. Com efeito, como se apontou já, julga-se que a limitação temporal consagrada no artigo 78.º/3 do CIVA tem subjacente a necessidade de assegurar à AT uma dilação suficiente para, dentro do prazo de caducidade dos tributos, proceder às fiscalizações e correções que, em função das retificações operadas, se tornem necessárias. Ora, a verdade é que tal necessidade se verifica precisamente com a mesma intensidade, quer a retificação se dê porquanto o sujeito passivo procedeu, nas faturas que emitiu, a um errado enquadramento de direito da operação tributável em que interveio, quer aquela se dê por qualquer outro motivo, não se detetando, ao contrário do que alega a Requerente, qualquer injustiça (ainda menos, “manifesta”)⁹, na circunstância de Autoridade Tributária poder efetuar correções contra o contribuinte no prazo de 4 anos, e ao contribuinte apenas ser permitido acautelar correções a seu favor num prazo inferior (2 anos), desde logo, porquanto as correções que estarão limitadas a 2 anos, nos termos do artigo 78.º/3 do CIVA serão as correções nas liquidações a terceiros¹⁰, realizadas pelo sujeito em faturas que emitiu, das quais resulte imposto a pagar a menos, e não nas autoliquidações de imposto a entregar por si ao Estado, e, depois, porquanto, como se viu, decorrendo da retificação das faturas, nos termos do artigo 78.º/3, da qual resulte imposto a menos, a necessidade, por regra, de correções a jusante¹¹, pelo menos¹², será de justiça que a AT disponha de um prazo razoável – e dois anos é-o – para assegurar que tais correções se verificam¹³. Por outro lado, se os casos em que “o montante de imposto é incorretamente computado ou indicado na fatura” na sequência de erros materiais ou de cálculo, são passíveis de retificação nos termos dos

⁹ E, conseqüentemente, nenhuma violação do artigo 266.º da CRP.

¹⁰ Com efeito, não se poderá perder de vista que, economicamente, a correção pretendida pela Requerente, será, na sua óptica, neutra. Com efeito, a Requerente entregou ao Estado o imposto que cobrou ao Município do ..., daí não tendo, tanto quanto resulta do processo, qualquer prejuízo patrimonial para aquela. A regularização pretendida, acarretaria a obrigação da Requerente devolver ao Município do ... os montantes de imposto indevidamente faturados, e, para aquele Município, a obrigação de corrigir as deduções efectuadas, nos termos do artigo 78.º/4 do CIVA. Ou seja: o sujeito passivo sujeito à limitação de 2 anos consagrada no artigo 78.º/3 do CIVA não será, por regra, como acontece no caso, prejudicado com a faturação inexata.

¹¹ Desde logo as prescritas pelo artigo 78.º/4 do CIVA.

¹² Já que, em determinados casos, a redução do valor de IVA poderá implicar, por exemplo, correções a nível de IRC.

¹³ Tratar-se-á, assim, de uma daquelas situações necessárias a evitar a fraude e evasão fiscais, próprias do regime do imposto em causa.

n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º do CIVA, não esgotam tais situações o âmbito daquela espécie de retificação, desde logo porquanto quando o legislador pretendeu que assim fosse, disse-o, como acontece no n.º 6 do mesmo artigo 78.º, onde se referiu, expressamente¹⁴. Entende-se, por isso, que “a incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas” pode, ou não, constituir uma inexactidão da fatura, conforme esta esteja, ou não, de acordo com o que o direito devidamente interpretado, aplicado aos factos tal como se verificaram, impõe. Deste modo, se, por exemplo, por “incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas” um sujeito passivo não deduz imposto, corretamente mencionado em faturas que possui, e que é dedutível, está-se perante um erro de direito da autoliquidação, sem que haja qualquer inexactidão das faturas¹⁵20. Por outro lado, se “a incorreta aplicação de determinado regime jurídico às operações realizadas” leva a que as faturas não tenham sido emitidas nos termos em que, face à lei e aos factos, o deveriam ter sido, então as mesmas serão inexatas e, como tal, carentes de retificação. Assim, se, aqui como ali, “o montante de imposto indicado nas faturas iniciais emitidas (objeto de alteração) estava em concordância com o enquadramento, em IVA, conferido pela Requerente às suas operações”, o certo é que “o montante de imposto indicado nas faturas iniciais emitidas” não estará, afinal, conforme àquilo que a Requerente, agora, considera ser a correta interpretação do direito e dos factos, e face à qual tais faturas serão, então, inexatas, tanto agora, como à data em que foram emitidas. Ou seja: se a interpretação do direito e dos factos ora sustentada pela Requerente é correta, tanto o será agora, como o era quando as faturas foram emitidas, pelo que, nesse caso, as faturas serão objetivamente inexatas, tanto agora como no momento em que foram emitidas, não se vislumbrando como possa ser legítimo aferir a regularidade da fatura, em função do que, em cada momento seja a apreciação do quadro factual e jurídico subjacente, efetuada pelo seu emitente. Não se ratifica, assim, a afirmação da Requerente, segundo a qual o preço e o montante do imposto devidos, indicados nas mencionadas faturas, estavam corretos “tendo em consideração o enquadramento em IVA dado, na altura, pela GOP, às referidas operações”. Com efeito, a consideração deste entendimento subjetivo da Requerente carecerá de apoio na lei, já que nada no regime legal em causa – salvo melhor opinião – permite sustentar que a correção da faturas se deva aferir em

¹⁴ “A correcção de erros materiais ou de cálculo”

¹⁵ Foram esses os casos em apreciação, por exemplo, nos processos arbitrais 185-2014T, 277-2014-T e 56-2015-T.

função do que seja a percepção subjetiva – seja dos factos seja do quadro legal aplicável – do respetivo emitente. Entende-se assim, e em suma, que a regularidade da fatura se deverá aferir objetivamente, em função do que seja o direito em concreto aplicável aos factos tal como ocorreram, pelo que, na perspetiva em que a Requerente sustenta a sua pretensão, as faturas em causa no presente processo se deverão reputar como inexatas. Mais se escreveu ainda, no aresto em causa, que: “no caso concreto estamos perante um “erro no enquadramento das operações” ou “erro de direito”. Com efeito, a Requerente vinha a conferir às operações identificadas nos subpontos i) a iii) da alínea g) dos factos provados um determinado enquadramento em IVA, tendo procedido a uma alteração do mesmo. Neste âmbito, a Requerente emitiu notas de crédito a anular as faturas iniciais e emitiu novas faturas (cfr. al. l) dos factos provados). Assim, importa aferir se o referido erro de enquadramento ou “erro de direito” é um requisito que conduza a que uma retificação seja suscetível de qualificar a fatura enquanto “inexata”. Neste âmbito, não se afigura que o enquadramento da operação realizada seja enquadrável no conceito de “fatura inexata” previsto no artigo 78.º, n.º 3 do Código do IVA.”. Ora, uma vez mais, considera-se que a leitura a fazer do regime legal aplicável será distinta do ali efetuado. Com efeito, face ao teor das normas dos n.ºs 1 e 3 do artigo 78.º do CIVA, afigura-se que sempre que uma fatura careça de retificação ao valor tributável ou ao montante do imposto nela mencionados, a mesma será, para efeitos do referido artigo 78.º/3 do CIVA, inexata, independentemente, como se viu já, das motivações subjetivas de tal inexatidão²¹. Não obsta ao que vem de se dizer a redação do artigo 29.º/7 do CIVA, segundo o qual “Deve ainda ser emitida fatura ou documento equivalente quando o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente sejam alterados por qualquer motivo, incluindo inexatidão”, já que “o valor tributável de uma operação ou o imposto correspondente” podem, nos termos do CIVA, ser alterados por outros motivos que não a inexatidão da fatura, nos termos acima entendidos, nos casos, por exemplo, a que alude o n.º 2 do artigo 78.º daquele Código. Por todo o exposto, considera-se que tratando-se de uma retificação para menos do valor do imposto respeitante às operações tributáveis operadas pela Requerente, a retificação das faturas deveria ser sido efetuada no prazo de 2 anos, conforme decorre do n.º 3 do artigo 78.º do CIVA.”

- 117.** Atendendo a que as considerações acima transcritas e produzidas pela AT partem do pressuposto de que foram efectivamente emitidos os correspondentes documentos de facturação, já que, só assim fazia sentido remeter-se para os números 1 e 3 do art.º 78º do CIVA ou até mesmo para o número 6 do mesmo normativo, e porque, como visto, a Requerente não emitiu qualquer factura tendente à regularização do imposto, limitando-se a recorrer aos meios gratuitos, *in casu*, ao mecanismo da revisão oficiosa a que se refere o art.º 78º da LGT e, em face do respectivo indeferimento, depois, da presente acção arbitral, tal ausência de emissão de facturas não pode deixar de ter repercussões quanto ao modo como se poderá fazer a recuperação/regularização do IVA enfermeado de ilegalidade, sendo que, temos como certo que tal circunstância afasta liminarmente a aplicabilidade de qualquer uma das normas previstas no art.º 78.º, nomeadamente qualquer uma das invocadas pela requerida, o que nos leva a não tomarmos sequer posição sobre a concreta questão que foi tratada nas decisões arbitrais acima transcritas.
- 118.** O que interessa enfocar para a resolução do presente dissídio é que **nem o n.º 1 e 3 nem mesmo o n.º 6 do art.º 78º do CIVA podem aqui ter aplicação.**
- 119.** Afastada a aplicabilidade dos n.ºs 1, 3 e 6 do art.º 78º do CIVA aos erros de direito como o que aqui está em causa e aceite a aplicabilidade do prazo de caducidade previsto no n.º 2 do art.º 98º do CIVA, não pode deixar de se sustentar, naquelas circunstâncias, tendo em vista a regularização do citado erro, que ele deve efectivar-se mediante uso da reclamação graciosa prevista no n.º 1 do art.º 131º do CPPT ou até mesmo do pedido de revisão oficiosa previsto no art.º 78º da LGT, como no caso *sub judice*.
- 120.** E admitindo nós a aplicabilidade do regime da reclamação graciosa necessária prevista no art.º 131º do CPPT e até do regime da revisão oficiosa do acto tributário de autoliquidação previsto no art.º 78º da LGT, adequado se mostra voltar a trazer aqui os ensinamentos de João Canelhas Duro, ob. Cit., pág. 335, quando a dado passo diz: “[D]e salientar que, no que concerne ao IVA, estas questões assumem uma complexidade acrescida, porquanto o Código prevê diversas normas de regularização, inexistentes na generalidade dos impostos autoliquidados, que tem de ser articuladas com as garantias impugnatórias dos sujeitos passivos. Para conhecer a relação entre as prerrogativas de regularização e autoliquidação tem de se atentar no disposto no art.º 97.º o qual, na aparência de uma mera norma de remissão para as garantias gerais dos sujeitos passivos previstas no CPPT, se revela, contudo, determinante.”

- 121.** Inferindo aquele do disposto no art.º 97º do CIVA o seguinte: *i) “Da primeira parte do n.º 2 e do n.º 5 do art.º 97º do CIVA podem distinguir-se dois regimes diferentes de impugnação da autoliquidação consoante o erro alegado seja ou não retificável nos termos do art.º 78.º do CIVA”; ii) “Sendo enquadrável neste preceito e correndo ainda prazo para a regularização, existe uma preferência absoluta pela regularização aí prevista, pois “Os recursos hierárquicos, as reclamações e as impugnações não são admitidos se as liquidações forem ainda susceptíveis de correcção”; iii) “(...) decorre da primeira parte do n.º 2 do art.º 97.º que, não sendo o erro retificável nos termos do art.º 78.º, as Reclamações e impugnações são admitidas, nos termos gerais do CPPT designadamente do n.º 1 do art.º 131.º desse diploma.”*
- 122.** Concluindo aquele como segue: *“Uma importante ilação pode ser extraída deste art.º 97º e decorre da primeira parte do n.º 2. Em caso de erro que incida na declaração periódica, ou seja, na autoliquidação, nomeadamente erro na dedução de imposto, o sujeito passivo beneficia do prazo de dois anos para reclamar, não podendo ser alegado que a eventual inexistência de uma norma de regularização daquela declaração, designadamente a impossibilidade de subsunção no n.º 6 do art.º 78.º, implique a improcedência dessa pretensão.”*
- 123.** Retirando-se daqui que não sendo o erro retificável nos termos do art.º 78.º, como não é no caso *sub judice*, a reclamação prevista no art.º 131º do CPPT era perfeitamente admissível; tal como o era o uso do instituto da revisão oficiosa tendente a aferirmos da legalidade da autoliquidação *sub judice*.
- 124.** Não olvidando tudo quanto vem sendo enunciado por este Tribunal Arbitral Singular e entrando mais fundo na posição que é defendida pela Requerida, diz aquela a dado passo da sua Resposta (pontos 14 a 16 da Resposta) que *“(...) tendo por referência a factualidade descrita pela própria Requerente, não se compreende, como é que, por um lado, vem dizer que o lapso verificado se deveu a um erro de enquadramento em sede de CIVA, e depois afirma que afinal o erro assentou na assunção de que iria receber montantes superiores aqueles que estão definidos na Resolução de Conselho de Ministros. Quanto a este último ponto, importa referir que está em causa um diploma legal aprovado para o ano de 2015, mas que tem sido replicado ao longo dos anos precedentes e subsequentes, apenas alterando os montantes das Indemnizações compensatórias a atribuir, em cada um desses períodos. Pelo que, não se concebe como pode a Requerente, vários anos depois, possa invocar que desconhecia o procedimento de pagamento dos valores em análise, não se concebendo que possa vir afirmar que assumiu que seria comparticipada em montantes superiores aos definidos em diploma*

legal. Realçando-se, mais uma vez, que perante o que ficou dito, é patente que tal conduta jamais poderá ser suscetível de ser imputada à AT.”

- 125.** Quanto ao mais, deve levar-se em boa conta todo o restante argumentário esgrimido pela Requerida na sua Resposta (explicitado no ponto I.B. da presente decisão), considerando-se aqui reiterado tudo quanto está ali aduzido.
- 126.** No Acórdão Arbitral n.º 468/2019 julgou-se questão próxima da que aqui se discute, sendo que seguiremos aqui de perto tal decisão, pedindo-se vénia para se repriminar aqui algum do argumentário que fundou a decisão de procedência do pedido de ilegalidade da autoliquidação de 2016.12M, o que faremos doravante.
- 127.** Ora, a Requerente é, conforme resulta da matéria de facto dada como provada, uma empresa pública empresarial e que se dedica ao transporte ferroviário, presta um serviço público de transporte ferroviário de passageiros em linhas férreas, troços de linha e ramais que integram ou venham a integrar a rede ferroviária nacional, bem como o transporte internacional de passageiros, os quais, como prudentemente refere a Requerida, “(...) *se traduzem na realização de serviços de interesse geral.*”
- 128.** Com efeito, como compensação pelo cumprimento de tais obrigações, no ano de 2015, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, determinou o valor das indemnizações compensatórias correspondentes, em concreto no que se refere à prestação dos serviços decorrentes do Acordo de Implementação dos seguintes passes: *i) "Passe 1"; ii) "Passe 2"; iii) Passe 3; iv) "Sistema 1".*
- 129.** Deste modo, e conforme decorre do Anexo II à Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, os montantes previstos ascenderiam, no ano de 2015, a: *i) 396.154,62 €, a título de participação pela implementação do "Passe 1" ; ii) 755.996,44 €, a título de participação pela implementação do "Passe 2"; iii) 1.160.138,24 €, a título de participação pela implementação do Passe 3; iv) 291.205,69 €, a título de participação pela implementação do "Sistema 1", num total de 2.603.494,99 €, devendo os mesmos ser pagos pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, sobre o qual incidia IVA à taxa legal em vigor, ou seja, a taxa reduzida de 6%, por aplicação da verba 2.14, da Lista I, Anexa ao CIVA, conjugada com a alínea a) do nº 1 do artigo 18º do CIVA.*
- 130.** Sucede que, não obstante esse facto, a verdade é que, conforme consta da matéria de facto dada como assente, a Requerente alega ter sido efectivamente pago um montante inferior àquele, ou seja, diz aquela só haver recebido o montante de 2.404.658,58 € (com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma Base tributável de 2.268.545,83 € e a IVA de 136.112,75 €),

tendo ainda considerado que as respectivas participações ultrapassariam o montante inscrito na resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015 (de 2.603.494,99 €, com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.456.127,35 € e a IVA de 147.367,64 €), correspondendo as mesmas, no ano de 2015, a um total de 2.666.331,35 € (com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.515.406,93 € e a IVA de 150.924,42 €).

- 131.** Segundo afirma a Requerente, assumiu, por lapso, que muito embora não tivesse sido participada pelos montantes acordados, seria participada em montante superior ao que foi estipulado na Resolução de Conselho de Ministros n.º 31/2015, tendo que liquidar IVA sobre o valor excedente, ou seja, sobre o valor tal das vendas dos correspondentes passes e que se cifraram em 2.666.331,35 € (com IVA incluído, ou seja, correspondendo a uma base tributável de 2.515.406,93 € e a IVA de 150.924,42 €), valor esse que nunca lhe foi entregue por parte da Secretaria-Geral do Ministério da Economia.
- 132.** A Requerente procedeu, assim, à liquidação de IVA sobre valor que não teve correspondência efectiva com as participações realizadas pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia, donde, entendia aquela que estaríamos perante uma situação de imposto indevidamente entregue nos cofres do Estado, reportado tão-somente ao mês de Dezembro de 2015, no montante de 7.329,83 €.
- 133.** O que significa que houve, efetivamente, um lapso cometido pela própria Requerente, circunscrito ao valor tributável, ou seja, o montante sobre o qual incidiria a taxa de IVA aplicável.
- 134.** Lapso esse que, não foi formalizado em fatura, mas tão-só no registo contabilístico da Requerente, constou da declaração periódica respeitante ao período aqui em causa – 2015.12M – o que configura um erro com base no qual a Requerente pretende a anulação do referido imposto.
- 135.** De modo a formalizar os seus intentos, conforme acima referido, apresentou Pedido de Revisão Oficiosa, ao abrigo do disposto no art.º 78º da LGT e art.º 98º do CIVA, dentro do prazo concedido para o efeito.
- 136.** O qual foi indeferido, por despacho de 14.7.2020, do Exmº Senhor Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes – Divisão de Justiça Tributária (DJT), por delegação e subdelegação de competências – Despacho n.º 5596/2019, Diário da República n.º 112/2019, Série II, de 2019.06.12 (cfr. Processo Administrativo junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, Parte III, fls. 71 a 83 e Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronuncia arbitral)

cujo teor se dá como reproduzido, e donde consta, além do mais, o seguinte: “(...) a Reclamante não logrou fazer qualquer prova dos factos que alega, nomeadamente da ocorrência de um erro que determinou a liquidação de IVA em excesso e que o mesmo não se mostra devido. Com efeito reitera-se que a Reclamante não só não comprova que valores lhe foram pagos, como não demonstra que os montantes alegadamente liquidados não eram devidos. Importando, mais uma vez realçar quanto a este ponto em concreto que, ainda que o IVA tenha sido indevidamente liquidado, tal não exime a Reclamante de entregar o correspondente montante ao Estado, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 27.º, conjugado com a alínea c) do n.º 1 do art.º 2º, ambos do CIVA. Dispõe o artigo 74.º da LGT que cabe ao sujeito passivo o ónus da prova da existência dos factos que invoca como fundamento da sua pretensão, não podendo a mesma ser efetuada a partir dos elementos que a AT dispõe. Pelo que, não efetuar prova do alegado, fica afastada a possibilidade de se aferir sobre a existência ou não de qualquer montante de IVA liquidado em excesso, não impendendo sobre a AT o dever de corrigir, sem mais, oficiosamente a situação.” (Vide pontos 87 a 92 da decisão de indeferimento do Pedido de Revisão Oficiosa junta aos autos).

- 137.** Ora, a verdade é que quanto a esta matéria, a Requerente apresentou prova (consubstanciada na Resposta ao despacho arbitral de 29.4.2020) que clarificou como foi apurado o montante não participado de IVA respeitante ao período de tributação de 2015.12M e que em face do aduzido no art.º 70º do PPA se elevava a 7.329,83 € e ainda documentação junta aos autos (designadamente o **documento n.º 6** junto aos autos em 5.5.2021), donde resulta, incontornavelmente, que o valor pago pela Secretaria-Geral do Ministério da Economia ao abrigo da Resolução do Conselho de Ministros n.º 31/2015, de 7 de Maio, se cifrou em 2.404.659,00 €, sendo que os extractos contabilísticos com as vendas, tendo por base as contas 72120001, 72120002, 72120003 e 7213000, já se encontravam juntos aos autos como Doc. n.º 3 junto ao PPA, considerando-se, assim, que foi feita prova devida sobre os factos determinantes para apreciação dos presentes autos.
- 138.** O Doc. n.º 6 acima referido foi junto aos autos em 5.5.2021, consubstancia uma troca de e-mails entre representantes da CP e da Secretaria-Geral do Ministério da Economia donde resulta que os valores das indemnizações compensatórias relativas a 2015 e efectivamente processados e pagos à aqui Requerente, não se coadunam com os montantes por esta inscritos na declaração de IVA no período em referência. (cfr. matéria dada como provada).
- 139.** Ficando assim absolutamente provado que a Requerente recebeu, a título da referida participação financeira do Estado, o montante de 2.404.658,58 € (IVA incluído) e pagou

IVA sobre o valor de 2.515.406,93 €, o que acrescido do montante de 150.924,42 € correspondente ao IVA de 6%, totaliza o montante de 2.666.331,35 € que está referido no artigo 70º do PPA e compara com o montante de 2.404.658,58 €, resultando daí (expurgado o respectivo imposto) um claríssimo erro de quantificação do valor tributável para efeitos de IVA.

140. Deste modo, entende o Tribunal Arbitral Singular que a Requerente logrou fazer prova de que os valores que efetivamente recebeu a título de participação financeira do Estado por parte da Secretaria-Geral do Ministério da economia, não correspondem ao valor que declarou na declaração periódica de IVA referente ao período 2015.12M, cuja legalidade se aprecia nos presentes autos, pelo que, e atendendo a que é o mesmo inferior, é manifesta a ilegalidade da liquidação do imposto, padecendo do erro que lhe imputa, devendo, em consequência, ser tal liquidação anulada.

141. Face ao exposto, entende o presente Tribunal Arbitral Singular ser de proceder a pretensão da Requerente, no que respeita ao acto de autoliquidação de IVA com referência ao período 2015.12M, restando concluir, sem mais, que o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa apresentado pela aqui Requerente enferma de erro sobre os pressupostos de direito, por erro de interpretação dos n.ºs 1, 3 e 6, do art.º 78.º do CIVA, que justifica a sua anulação, sendo que, nessa decorrência, o acto tributário de autoliquidação aqui em causa enferma efectivamente de ilegalidade por violação de lei e errónea quantificação, devendo reconhecer-se à Requerente o direito à restituição do IVA pago em excesso na declaração periódica respeitante ao período de tributação de 2015.12M, no montante de 7.329,83 €.

III.D5) DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

142. Mais uma vez louvado este Tribunal Arbitral Singular no Acórdão Arbitral n.º 468/2019, onde se julgou questão próxima da que aqui se discute, seguiremos aqui de perto tal decisão, pedindo-se vénia para se repriminar aqui algum do argumentário que fundou a decisão de procedência do pedido de pagamento de juros indemnizatórios, o que faremos doravante.

143. Nos termos do n.º 1 do art.º 43º da LGT, “*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

144. A Requerente peticiona, ainda, que seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, com fundamento em erro imputável aos serviços.

- 145.** Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do CPPT, aplicáveis *ex vi* do artigo 29.º do RJAT, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.
- 146.** Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.
- 147.** No caso em apreço, estamos perante imposto indevidamente autoliquidado e pago pela Requerente, não tendo tido a Autoridade Tributária e Aduaneira qualquer intervenção na prática do referido acto em que se baseou o respetivo pagamento, sendo a sua prática imputável somente à Requerente.
- 148.** Contudo, e conforme se retira, com a devida vénia, da decisão arbitral do Tribunal Coletivo (Fernanda Maçãs, Ricardo da Palma Borges e Professor Doutor Manuel Pires) proferida no processo n.º 333/2017-T, aplicável ao presente caso, com as devidas adaptações: *“No entanto, o mesmo não sucede com a decisão da reclamação graciosa, pois deveria ter sido acolhida a pretensão da Requerente, quanto à ilegalidade da autoliquidação e o não acolhimento das pretensões é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira. Este caso de a Autoridade Tributária e Aduaneira manter uma situação de ilegalidade, quando devia repô-la deverá ser enquadrada, por mera interpretação declarativa, no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, pois trata-se de uma situação em que há nexo de causalidade adequada entre um erro imputável aos serviços e a manutenção de um pagamento indevido e a omissão de reposição da legalidade quando se deveria praticar a acção que a reperia deve ser equiparada à acção ().” E como se aditou na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 748/2016-T: “Assim sendo, deverá entender-se que, a partir do momento em que se completou o prazo de decisão das reclamações graciosas, começaram a contar juros indemnizatórios. Os juros indemnizatórios serão calculados à taxa legal e pagos nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal).”*
- 149.** Posição esta, igualmente, sufragada por JORGE LOPES DE SOUSA⁹, no sentido que: *“Nas situações em que a prática do acto que define a dívida tributária cabe ao contribuinte (como sucede, nomeadamente, nos referidos casos de autoliquidação (...)) (...) o erro passará a ser imputável à Administração Tributária após o eventual indeferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, isto é, a partir do momento em que, pela primeira vez, a*

Administração Tributária toma posição sobre a situação do contribuinte, dispondo dos elementos necessários para proferir uma decisão com pressupostos correctos. Será indiferente, para este efeito de imputabilidade do erro, gerador de dívida de juros indemnizatórios, que se trate de caso de impugnação administrativa necessária ou facultativa, pois, em qualquer dos casos, a decisão da impugnação (reclamação graciosa ou recurso hierárquico) é um acto da autoria da Administração Tributária, pelo que o eventual erro ser-lhe-á imputável, a partir do momento em que o praticou.

- 150.** Com efeito, e com a devida vénia, entende o presente tribunal arbitral que as reflexões ínsitas têm aplicação, com as devidas adaptações, ao caso em análise, porquanto, a Requerente procedeu à autoliquidação do IVA (com referência ao período de tributação 2015.12M), tendo, posteriormente, a 19 de Dezembro de 2019, apresentado Pedido de Revisão Oficiosa, ao abrigo do disposto no art.º 78º da LGT e do art.º 98º do CIVA.
- 151.** Tal pedido de Revisão Oficiosa apresentado pela Requerente veio a ser indeferido por despacho de 14.7.2020, do Exmº Senhor Chefe de Divisão da Unidade dos Grandes Contribuintes – Divisão de Justiça Tributária (DJT), por delegação e subdelegação de competências – Despacho n.º 5596/2019, Diário da República n.º 112/2019, Série II, de 2019.06.12 (cfr. Processo Administrativo junto aos autos pela entidade demandada, nos termos e em conformidade com o disposto no n.º 2 do art.º 17º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, Parte III, fls. 71 a 83 e Doc. n.º 1 junto com o pedido de pronuncia arbitral).
- 152.** Deste modo, suportando-nos na jurisprudência e na doutrina supramencionada, entende o presente tribunal arbitral que teve a Requerida oportunidade de repor a legalidade, e que não o tendo feito, são devidos juros indemnizatórios, havendo lugar a reembolso do imposto por força do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT, e do artigo 100.º da LGT, passando, necessariamente por aí o restabelecimento da *“situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*
- 153.** Assim sendo, atendendo a que a iniciativa de revisão/correção da Requerente, formalizada na apresentação do acima referido Pedido de Revisão Oficiosa, teve lugar em 19 de Dezembro de 2019, o termo inicial da contagem dos juros indemnizatórios verificar-se-á em 20 de Dezembro de 2020, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 43.º da LGT, terminando a contagem de juros na data de emissão da nota de crédito referente ao imposto indevido. Nesta parte não pode proceder o pedido formulado pela Requerente no sentido de que a contagem dos juros indemnizatórios se deve efectuar desde a data da entrega da declaração

periódica do IVA referente ao mês de Dezembro de 2015, até à restituição do imposto pago em excesso com referência àquele período de tributação.

- 154.** É, por isso, a Requerente credora da AT do montante correspondente ao IVA reportado ao período de tributação de 2015.12M, indevidamente pago, de 7.329,83 €, acrescida dos respectivos juros indemnizatórios vencidos e vincendos a calcular desde o dia 20.12.2020 e até à emissão da respectiva nota de crédito.

IV. DECISÃO:

FACE AO EXPOSTO, DECIDE-SE:

- A) JULGAR PROCEDENTE O PRESENTE PEDIDO DE PRONÚNCIA ARBITRAL, FUNDADO EM ILEGALIDADE PARCIAL DO ACTO DE AUTOLIQUIDAÇÃO REPORTADO A 2015.12M, NO MONTANTE DE 7.329,83 €, DEVENDO O MESMO SER ANULADO E CONSEQUENTEMENTE REVOGADA, NESTA PARTE, A DECISÃO DE INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE REVISÃO OFICIOSA;**
- B) JULGAR PROCEDENTE O PRESENTE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO IVA INDEVIDAMENTE ENTREGUE NOS COFRES DO ESTADO, RECONHECENDO-SE O DIREITO À RESTITUIÇÃO DO IVA PAGO EM EXCESSO E CORRESPONDENTE À PARTE ANULADA DO ACTO DE AUTOLIQUIDAÇÃO *SUB JUDICE*;**
- C) JULGAR IMPROCEDENTE O PEDIDO DE PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS NO SENTIDO DE QUE A CONTAGEM DOS MESMOS SE DEVE EFECTUAR DESDE A DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO PERIÓDICA DO IVA REFERENTE AO MÊS DE DEZEMBRO DE 2015, ATÉ À RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO PAGO EM EXCESSO COM REFERÊNCIA ÀQUELE PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO.**
- D) JULGAR PROCEDENTE O PEDIDO DE PAGAMENTO DE JUROS INDEMNIZATÓRIOS A DETERMINAR NOS TERMOS DO DISPOSTO NA ALÍNEA C) DO N.º 3 DO ART.º 43º DA LGT E 61º DO CPPT, CONTADOS, DESDE 20.12.2020, ATÉ À DATA DE EMISSÃO DA NOTA DE CRÉDITO RESPECTIVA.**

V. VALOR DO PROCESSO:

FIXO O VALOR DO PROCESSO EM 7.329,83 € EM CONFORMIDADE COM O DISPOSTO NO N.º 1, DO ART.º 97.º-A DO CPPT, APLICÁVEL POR REMISSÃO DO ART.º 3º DO REGULAMENTO DAS CUSTAS NOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA (RCPAT).

VI. CUSTAS:

FIXO O VALOR DAS CUSTAS EM 612,00 €, CALCULADAS EM CONFORMIDADE COM A TABELA I DO REGULAMENTO DE CUSTAS DOS PROCESSOS DE ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM FUNÇÃO DO VALOR DO PEDIDO E NÃO CONTRADITADO PELA REQUERIDA, A CARGO DA REQUERIDA POR DECAIMENTO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NOS ARTIGOS 12º, N.º 2, E 22, N.º 4 DO RJAT E AINDA ARTIGO 4º, N.º 5 DO RCPAT E ARTIGO 527.º, N.ºS 1 E 2 DO CPC, *EX VI* DO ARTIGO 29.º, N.º 1, ALÍNEA E) DO RJAT.

NOTIFIQUE-SE.

Lisboa, 1 de Julho de 2021.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.

O Árbitro,

(Fernando Marques Simões)